

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Využití informací vnitropodnikového účetnictví se zaměřením na zakázkovou výrobu

Utilization of Intradepartmental Accounting Information Focused on Custom-made Production

Student: Bc. Veronika Kozlanská

Vedoucí diplomové práce: Ing. Marcela Palochová, Ph. D.

Ostrava 2010

Zadání diplomové práce

Student:

Bc. Veronika Kozlanská

Studijní program:

N6208 Ekonomika a management

Studijní obor:

6202T049 Účetnictví a daně

Téma:

Využití informací vnitropodnikového účetnictví se zaměřením na
zakázkovou výrobu
Utilization of Intradepartmental Accounting Information Focused on
Custom-made Production

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Obecné vymezení manažerského, vnitropodnikového a finančního účetnictví
3. Koncepce vnitropodnikového účetnictví
4. Řešení zakázkové výroby ve vnitropodnikovém účetnictví vybrané společnosti
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

FIBÍROVÁ, J.; ŠOLJAKOVÁ, L.; WAGNER, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

HELMUT, L. *Manažerské účetnictví – teorie a praxe*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2005. 216 s. ISBN 80-7179-419-8.

KRÁL, B., a kol. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Praha: Management Press, 2008. 624 s. ISBN 978-80-7261-141-6.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Marcela Palochová, Ph.D.**

Datum zadání: 20.11.2009

Datum odevzdání: 30.04.2010

Ing. Jana Havalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně.

V Ostravě dne: 30. 4. 2010

.....

Bc. Veronika Kozlanská

OBSAH

1 ÚVOD	1
2 OBECNÉ VYMEZENÍ MANAŽERSKÉHO, VNITROPODNIKOVÉHO A FINANČNÍHO ÚČETNICTVÍ	3
2. 1 HISTORIE ÚČETNICTVÍ	3
2. 2 ÚČETNICTVÍ.....	4
2. 2. 1 <i>Finanční účetnictví a daňová evidence</i>	5
2. 3 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ	8
2. 3. 1 <i>Vnitropodnikové účetnictví</i>	12
2. 3. 2 <i>Kalkulace</i>	13
2. 3. 3 <i>Rozpočetnictví</i>	18
2. 4 SROVNÁNÍ MANAŽERSKÉHO A FINANČNÍHO ÚČETNICTVÍ	19
3 KONCEPCE VNITROPODNIKOVÉHO ÚČETNICTVÍ.....	21
3. 1 CHARAKTERISTIKA VNITROPODNIKOVÉHO ÚČETNICTVÍ A HOSPODÁŘSKÝCH STŘEDISEK	21
3. 2 JEDNOOKRUHOVÁ ÚČETNÍ SOUSTAVA.....	24
3. 2. 1 <i>Základní rysy a vedení</i>	24
3. 2. 2 <i>Účtování v jednookruhové účetní soustavě</i>	25
3. 3 DVOUOKRUHOVÁ ÚČETNÍ SOUSTAVA	26
3. 3. 1 <i>Základní rysy a vedení</i>	26
3. 3. 2 <i>Účtování ve dvouokruhové účetní soustavě</i>	27
3. 4 ODPOVĚDNOSTNĚ ORIENTOVANÉ ÚČETNICTVÍ.....	32
3. 5 VÝKONOVĚ ORIENTOVANÉ ÚČETNICTVÍ	34
3. 6 ZAKÁZKOVÁ VÝROBA.....	37
4 ŘEŠENÍ ZAKÁZKOVÉ VÝROBY VE VNITROPODNIKOVÉM ÚČETNICTVÍ VYBRANÉ SPOLEČNOSTI.....	43
4. 1 ZAKÁZKOVÁ VÝROBA - AUTOSERVIS	43
4. 1. 1 <i>Jednotlivé druhy činností</i>	43
4. 1. 2 <i>Vedení účetnictví</i>	47
4. 1. 3 <i>Účetní software</i>	47
4. 2 SPECIFIKA ZAKÁZKOVÉ VÝROBY V PRAXI	50
4. 2. 1 <i>Účtování v zakázkové výrobě</i>	50
4. 2. 2 <i>Kalkulace zakázek</i>	55
4. 2. 3 <i>Vybrané příklady kalkulací podle druhu činnosti</i>	58
4. 2. 4 <i>Zaúčtování zakázky v autoservisu</i>	62
4. 3 STÁT SE NEBO NESTÁT AUTORIZOVANÝM SERVISEM V OFICIÁLNÍ SÍTI PEUGEOT	64
5 ZÁVĚR.....	67
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	68
SEZNAM ZKRATEK	
PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ DIPLOMOVÉ PRÁCE	
SEZNAM PŘÍLOH	

1 Úvod

Podnikatelské prostředí se stále vyvíjí, ať už jde o změny společenské, rozvoj informačních technologií nebo komunikačních prostředků. Odbourávají se bariéry pro pohyb kapitálu a kvalifikovaných odborníků mezi jednotlivými státy z nejrůznějších oblastí průmyslu, obchodu, vědy, techniky, zdravotnictví apod.

Tyto změny přinesly podstatné posílení konkurence, která se projevuje především v široké nabídce výrobků a služeb. Rostoucí produktivita výrobních faktorů umožňuje vyrábět větší objem výrobků a služeb. Zrušení nejrůznějších překážek umožnilo firmám nabízet výrobky a služby takřka po celém světě. Růst produktivity a volnost pohybu kapitálu, zboží, služeb a informací jsou tedy jedny z hlavních příčin rostoucí nabídky.

Proto ve většině odvětví již neexistují zásadní překážky pro vstup dalších firem a podniky se nemohou spoléhat na stálý a jistý tržní podíl. Podniky musí neustále bojovat o udržení tržního podílu a vyhledávat nové příležitosti k jeho zvětšení. Vlivem konkurence se ceny výrobků a služeb snižují a pokud si chce firma udržet svoji ziskovost, musí zároveň snižovat své náklady.

Při zajištění dlouhodobého rozvoje firmy se klade důraz i na zavádění inovovaných nebo nových výrobků a služeb, kvalitu výrobků a precizně provedených služeb, vztahy se zákazníky a postavení firmy na trhu, které je ovlivněno spokojeností současných zákazníků a schopností získat nové zákazníky a trhy. V dnešní době podnik začíná odhadem požadavků zákazníka, než začne nový výrobek vyrábět. Příprava výrobku je také ovlivněna ekonomickou stránkou výrobního procesu. V dřívějších procesech byl nejprve výrobek navržen a poté se rozhodovalo o možnostech snížení nákladů. Dnes je tento postup obrácený – nejdříve se stanoví náklady na výrobek.

Všechna tato hlediska se projeví v hodnotových výsledcích, na velikosti zisku a v neposlední řadě na tržní hodnotě firmy. Zároveň tyto aspekty vyžadují další požadavky na informační systémy a na řízení podniku jako celku. Jednou z možností, jak si udržet dobré postavení na trhu a zajistit efektivnost je zlepšení vnitřního chodu firmy a vytvořit dobré

podmínky pro řízení nákladů. Nesmí se však opomenout ani implementace informačních technologií, které zabezpečují potřeby ekonomického řízení podniku.

Diplomová práce je zaměřena na historický vývoj, zásady, pozice a úkoly manažerského účetnictví a na jeho základní oblasti jako jsou např.: vnitropodnikové účetnictví, kalkulace, rozpočetnictví a vnitropodniková statistika. Prvním cílem diplomové práce je provedení charakteristiky, srovnání a vazby manažerského, finančního a vnitropodnikového účetnictví.

Druhým cílem je definovat základní rysy, způsoby vedení a účtování ve vnitropodnikovém účetnictví – jednookruhovém a dvouokruhovém účetním systému, odpovědnostně a výkonově orientovaném účetnictví. Dalším cílem je pak charakterizovat vliv typu výrobního procesu na vnitropodnikové účetnictví.

Posledním cílem diplomové práce je řešení vnitropodnikového účetnictví v zakázkové výrobě v praxi s využitím dat z konkrétní firmy. Práce je rovněž zaměřena na specifika účtování zakázkové výroby v praxi, s vyhodnocením současného systému vedení účetnictví a navržení dalších možných řešení. V neposlední řadě se práce dotkne kalkulací zakázek, způsobu jejich stanovení, jaká kritéria při sestavování hrají roli, jejich zhodnocení atd.

Při zpracování diplomové práce byly použity metody postupu, analýzy a komparace. Vlastní názory, návrhy a připomínky jsou v diplomové práci psány kurzívou.

2 Obecné vymezení manažerského, vnitropodnikového a finančního účetnictví

2. 1 Historie účetnictví

Počátky účetnictví nelze přesně určit. Zmínky se objevují od počátků lidské civilizace. Již v dávnověku bylo potřeba vytvářet nejrůznější záznamy o cenách zemědělských komodit a jejich množstvích. Základy moderního účetnictví souvisejí s rozvojem obchodu (benátská nebo někdy nazývaná italská forma účetnictví).

První zmínky o účetnictví se dají najít v Bibli, Evangelium svatého Matouše – podobenství o talentech nebo v Evangeliu svatého Lukáše „O hřivnách“. I v Koránu je možné najít zmínky o účetnictví a úvěrech. První tištěné pojednání, jak vést účetnictví, sepsal profesor matematiky Luca Pacioli v roce 1494. V jeho spise s názvem Summa de arithmetica, geometrica, proportioni et proporcionalita upravuje a sjednocuje účetní metody, které se v praxi používaly. Během 18. - 19. stol. došlo k rozvoji účetnictví v průmyslových zemích jako například v Anglii, Německu a Francii. John Melis a Richard Dafforne vydali v Anglii několik knih, kde se zabývali účetnictvím, jeho vznikem a použitím v praxi.

Při vzniku a rozvoji účetnictví musely existovat tyto ekonomické podmínky:

- soukromí vlastníci, kteří podnikali,
- rozvinuté směnné vztahy a využití peněz jako ukazatele všeobecné míry hodnoty,
- úvěry, obchodní a bankovní kapitál.

Účetnictví tedy vzniklo z praktické potřeby řemeslníků a obchodníků. Ti se spokojili jen se sepsáním majetku a závazků na konci roku. Postupem času však začali v průběhu roku sledovat pohledávky, závazky, peněžní prostředky, zásoby, výnosy, náklady atd. a vytvářely se obsáhlejší účetní zápisy. Účetnictví bylo v prvé řadě zaměřeno na potřeby podnikatele. V dnešní době slouží účetnictví řadě dalších subjektů např.: finančním a státním institucím, dodavatelům, odběratelům a dalším.

2. 2 Účetnictví

Účetnictví jako obecný pojem

Účetnictví je obecným pojmem, a nebo je tak zkráceně nazýváno finanční účetnictví. Předmětem účetnictví je poskytování informací o stavu a pohybu majetku, závazků a vlastního kapitálu, nákladech a výnosech resp. příjmech a výdajích a o výsledku hospodaření. Je spojeno s rozhodovacími procesy. Účetnictví by mělo poskytnout spolehlivé podklady pro řízení účetní jednotky (firma, pojišťovna, banka atd.) a zobrazit v číselném vyjádření hospodářskou činnost účetní jednotky za účetní období.

Účetnictví poskytuje informace o ekonomických jevech pro potřeby podnikatele, poskytuje informace pro rozhodování a řízení podniku, je důkazním prostředkem při vedení sporů, vytváří podklady pro vyměření daní, zajišťuje správné hospodaření s majetkem a jeho ochranu.

Úkolem účetnictví je věrně a poctivě zaznamenat ekonomickou realitu podnikatelského subjektu a poskytovat ekonomické informace uživatelům, aby mohli přijímat správná rozhodnutí. Jde zejména o informace potřebné pro rozhodování o nejvýhodnějším využití a umístění prostředků, které mají k dispozici.¹

Uživatelé ekonomických informací:

- EXTERNÍ - dodavatelé, peněžní ústavy, zákazníci, orgány státní správy, konkurence, potenciální investoři, veřejnost apod.,
- INTERNÍ - vlastníci, manažeři, dozorčí rada, představenstvo, zaměstnanci atd.

V České republice existují dvě základní účetní soustavy:

- účetnictví (finanční účetnictví) – dříve podvojný účetnictví a
- daňová evidence – dříve jednoduché účetnictví.

Právní normy upravující účetnictví jsou: zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou

¹ HOTOVÁ, R. a kol. *Účetnictví*. Ostrava: VŠB – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA, 2006, s. 3.

podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (součástí je směrná účtová osnova) a české účetní standardy pro podnikatele, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen ČÚS) č. 001 – 023.

2. 2. 1 Finanční účetnictví a daňová evidence

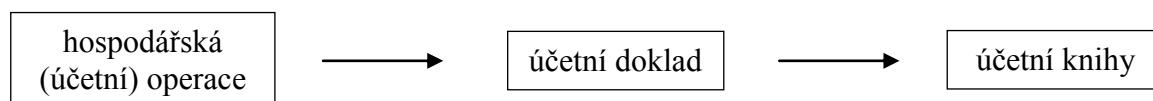
Finanční účetnictví

Finanční účetnictví (dále jen účetnictví) je ekonomicko-vědní disciplínou. Zaměřuje se na získávání a poskytování ekonomických informací, které vyžadují především externí uživatelé (finanční orgány státu, peněžní ústavy, obchodní partneři, burzy, atd.) pro jejich rozhodování. Podává informace o účetní jednotce jako celku, tzn. o majetku, závazcích, vlastním kapitálu a také o nákladech a výnosech. Cílem je zjistit výsledek hospodaření a zaznamenávat informace o hospodářských operacích, které vznikají ze vztahů s vnějším okolím. Jedná o vztahy finanční povahy, a proto se toto účetnictví nazývá **finanční účetnictví**. V České republice je **regulované státem**.

Účetní jednotky účtují v účetních knihách, kterými je DENÍK, který obsahuje účetní zápisy uspořádané z **časového** (chronologického) hlediska v pořadí, v jakém vznikaly. Prokazuje úplnost účetnictví (zaúčtování všech účetních případů) ve sledovaném účetním období. Firma může vést jeden deník nebo více deníků např.: pokladní, došlých faktur apod. HLAVNÍ KNIHA představuje **věcné** (systematické) uspořádání účetních zápisů do ucelené soustavy syntetických účtů (např.: 321 - Dodavatelé, 112 - Materiál na skladě atd.). KNIHY ANALITICKÝCH ÚČTŮ rozvádějí podrobně některé syntetické účty. KNIHY PODROZVAHOVÝCH ÚČTŮ zaznamenávají zápisy, které se neprovádějí v účetních knihách.

Účetní doklady slouží k průkaznosti účetních záznamů. Doklady ověřují hospodářskou operaci a prokazují, že se operace uskutečnila. Účetní záznamy mohou být shromážděny do ucelených účetních záznamů, jako jsou např.: účetní doklady, účetní zápisy, účetní knihy, inventurní soupisy, odpisový plán, účtový rozvrh, účetní závěrka a výroční zpráva.

Schéma 2. 1: Pozice účetního dokladu v účetnictví



Zdroj: vlastní zpracování

Účet je třídícím znakem. Umožňuje oddělené zachycení údajů o různých hospodářských jevech a může mít různou formu. V grafické podobě se nejčastěji používá tzv. T-forma. Levá strana účtu se označuje Má dáti (MD, Na vrub nebo Debet) a pravá strana se nazývá Dal (D, Ve prospěch nebo Kredit).

Dělení účtů:

- účty rozvahové – na nichž jsou evidovány majetkové účty (aktivní účty) a účty zdroje krytí (pasivní účty),
- účty výsledkové – slouží ke sledování nákladů (nákladové účty) a výnosů (výnosové účty) z nichž je možné zjistit výsledek hospodaření,
- závěrkové účty – sem patří počáteční účet rozvažný (používá se při otevírání účetních knih na začátku roku), konečný účet rozvažný (slouží k uzavření účetních knih na konci účetního období) a účet zisků a ztrát (zde se uvádí výsledek hospodaření) a
- podrozvahové účty – zde může být zachycen např.: majetek najatý formou leasingu, majetek přijatý do úschovy, zásoby přijaté k oprávcování apod.

Schéma 2. 2: Podoba účtu tzv. T-forma

MD	Aktivní účet	D	MD	Pasivní účet	D
PS					PS
přírůstky		úbytky	úbytky		přírůstky
součet MD		součet D	součet MD		součet D
KS					KS

Zdroj: vlastní zpracování

Každý účetní případ musí být zaznamenán na dvou účtech. Na jednom účtu na straně MD a na druhém účtu stejnou částkou na straně D. O účtech, na kterých je zachycena jedna účetní operace, se hovoří jako o účtech **souvztažných**.

Na základě **směrné účtové osnovy** sestaví firma **účetový rozvrh**, ve které uvede veškeré účty, které bude používat. Každý účet má svůj název a číselné označení.

Účetní závěrka představuje sestavení účetních výkazů, kterými jsou rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha. Součástí může být také přehled o peněžních tocích (cash flow) nebo přehled o změnách vlastního kapitálu. Obsahuje údaje o stavu a struktuře majetku, závazků a vlastního kapitálu, a dále údaje o struktuře nákladů a výnosů a o dosaženém výsledku hospodaření. Účetní závěrka může být sestavená v **plném** nebo **zjednodušeném** rozsahu. V plném rozsahu ji sestavují všechny akciové společnosti a účetní jednotky s povinným auditem. Ve zjednodušeném rozsahu je sestavována účetními jednotkami bez povinného auditu.

3 typy účetní závěrky:

- **ŘÁDNÁ** – sestavuje se k poslednímu dni účetního období,
- **MIMORÁDNÁ** – vyhotovuje se ke dni zrušení bez likvidace, ke dni předcházejícímu dni vstupu do likvidace, ke dni prohlášení konkurzu atd. a
- **MEZITIMNÍ** – sestavuje se v průběhu účetního období např.: při změně právní formy.

ROZVAHA je účetní výkaz, který obsahuje **aktiva** členěná podle stupně likvidnosti a **pasiva** rozdělená na vlastní a cizí, dlouhodobé a krátkodobé. **VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY** obsahuje informace o nákladech a výnosech za jednotlivé činnosti a umožňuje sledovat tvorbu výsledku hospodaření za sledované a předchozí účetní období. **PŘÍLOHA** komentuje, rozvádí a doplňuje podstatné informace rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Přílohu lze sestavit popisným způsobem, formou tabulek nebo kombinací obou způsobů.

Daňová evidence

Daňová evidence (dále jen evidence) nahradila dřívější jednoduché účetnictví a slouží ke stanovení základu daně z příjmu. Obsahuje evidenci příjmů a výdajů – zdanitelné příjmy, daňově uznatelné výdaje, doložené doklady, odpisy dlouhodobého majetku, cestovní náhrady,

stravné při pracovních cestách, evidenci majetku a závazků a v neposlední řadě inventuru majetku. Archivovat se musí jak evidence tak evidované doklady. Avšak evidence musí obsahovat základní informace o příjmech a výdajích v členění pro zjištění základu daně a majetku a závazcích. Evidenci mohou vést všechny fyzické osoby, které podnikají, nebudou vést účetnictví a výdaje nebudou uplatňovat procentem z příjmů.

Zákon o dani z příjmů č. 586/1992 Sb. nepodává žádné přesné informace, jak má evidence vypadat. Udává pouze základní informace, co daňová evidence zjišťuje, jakým způsobem je oceňován majetek a závazky a udává povinnost provádět inventarizaci a archivaci. Forma evidence není v zákoně uvedena. Nejsou předepsány knihy majetku a závazků, peněžní deník ani karty majetku. Evidence tedy může být například v počítačovém programu MS Excel.

2. 3 Manažerské účetnictví

Vývoj manažerského účetnictví lze datovat od konce 18. stol. do současnosti a dal by se rozdělit do několika etap. V 18. stol. se rozvíjel průmysl, doprava a pro účely stanovení ceny se propočítávaly skutečné vlastní náklady. Ve 20. století se výroba sortimentu rozšiřuje a výroba je složitější. Začínají se uplatňovat normovací metody, propočítávají se režijní náklady a náklady ve sdružené výrobě. Postupně se výroba sjednocuje a je potřeba rozdělit náklady a výnosy podle středisek.

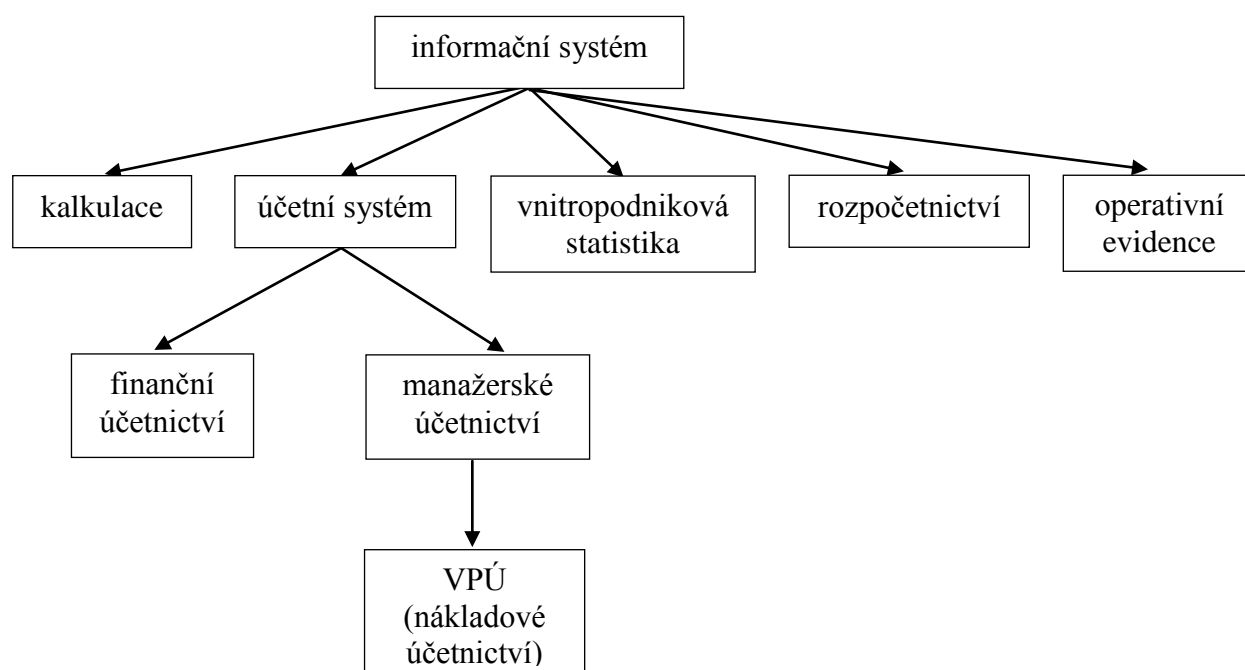
S rozvojem elektrotechniky, informačních systémů, zbrojního průmyslu atd. je část nákladů přesouvána do přípravné fáze výroby – předvýrobní náklady. Začíná růst úloha rozpočetnictví a předběžných kalkulací. Se vznikem jednotného světového trhu komodit začínají vznikat skupinové podniky, vzrůstá úloha trhu, faktoru času a optimální velikost podniku se zmenšuje. To se projevuje v poklesu počtu řídicích stupňů a postupné decentralizaci pravomocí. S rozvojem robotizace a automatizace rostou režijní náklady (jejich fixní složka) a klesá jednicová mzda. Stávající režijní propočty již nepostačují k zobrazení vlastních nákladů, a proto se hledají nové metody kalkulace. Zároveň se zdůrazňuje úloha informací z vnitřního účetnictví a kalkulací.

Manažerské účetnictví představuje ucelený soubor informací, které jsou využívány pro řízení podniku. Je tedy vyžadována jejich maximální pravdivost. Název pochází z anglického Management Accounting a klade důraz na účelnost. Poskytuje ekonomické informace, které požaduje vedení firmy pro efektivní rozhodování a kontrolu. Jedná se o soubor nejrůznějších informací pro správné řízení podniku.

Informační systém podniku představuje všechny podnikové informace. Jedná se o sběr a přenos informací a dat. Úkolem je poskytovat informace příslušným pracovníkům a optimalizovat výkon podniku. Součástí informačního systému je **účetní systém**, do kterého náleží finanční a manažerské účetnictví, a dále pak kalkulace, rozpočetnictví, vnitropodniková statistika a operativní evidence, které poskytují manažerskému účetnictví potřebné informace. Složky jsou vzájemně propojeny a nelze je od sebe oddělit.

Manažerské účetnictví představuje nástroj řízení, ať už jde o operativní řízení (vnitropodnikové účetnictví), taktické nebo strategické řízení (manažerské účetnictví). Je zaměřeno na poznávání, srovnávání, korekci, měření, a proto je užitečným zdrojem vnitropodnikových informací.

Schéma 2. 3: Informační systém



Zdroj: vlastní zpracování

Hlavní úkoly manažerského účetnictví:

Nejdůležitější funkcí je **nepřetržitě a systematicky evidovat náklady a výnosy**, které patří do příslušného účetního období. Náklady se přiřazují k výkonům, ke kterým náleží a dále se vzájemně porovnávají tak, aby mohl být vypočítán provozní výsledek hospodaření. Dalšími úkoly je funkce informační, zjišťovací, normovaná a prognózy, kontrolní a analytická.

Funkce informační

Manažerské účetnictví představuje velmi důležitý řídicí a informační nástroj, který podstatně ovlivňuje dění celého podniku. Manažerské účetnictví se přizpůsobuje podle informačních potřeb manažerů. Kontrolní informace jsou potřebné k ověření dosažení stanoveného plánu a ke stanovení optimalizace hospodárnosti firmy.

Funkce zjišťovací

Zjištěné hodnoty z podnikových dokumentů jsou velmi důležité pro vedení podniku. Zjištění nákladů a výkonů podle druhu a rozsahu, představují výchozí bod pro následnou analýzu a rozhodování např.: o stanovení vlastních celkových nákladů, nákladů na jednotlivý výrobek nebo na skupinu výrobků, stanovení prodejní ceny, rozhodnutí o využití kapacit a určení předpokládaného výsledku. Správná znalost nákladů a odbytů výkonů poskytuje podniku informaci o výsledku hospodaření (obrat a provozní výsledek za účetní období, provozní výsledek za daný výrobek nebo skupinu výrobků a zjištění celkových vlastních nákladů, nákladů na výrobek a ceny).

Dokončené nebo nedokončené výrobky musí být zahrnuty do oběžného majetku. Proto při stanovení ceny výrobku vyžaduje patřičné přiřazení nákladů k jednotlivým druhům majetku. Z toho důvodu je třeba mít informace o příslušném počtu, struktuře a odpovídajících nákladech k dlouhodobému majetku.

Funkce normovaná (běžná) a prognózy

Pokud jsou známy náklady a jejich vývoj, mohou poskytovat velmi důležité vysvětlení vývojové tendence v budoucnosti. Pokud je známa výše nákladů, neznamená to, že tato hodnota představuje dobré nebo špatné řízení. Normované hodnoty jsou pokusem stanovit průměr na základě srovnávaných údajů v účetním období, které právě probíhá. Stanovená

(normovaná) data vychází ze skutečných hodnot z minulosti a jsou ukazatelem pro budoucí vývoj.

Při určení budoucí plánované hodnoty je nutno zohlednit historický vývoj běžných nákladů. Musí se však současně zahrnout i prognózy a předpokládané hodnoty. Při určení plánované hodnoty mohou mít význam interní nebo externí data ze současnosti nebo minulosti, a také prognózy budoucího vývoje.

Funkce kontrolní

Při kontrole je neustále srovnáváno skutečné a požadované množství z hlediska produktivity a hospodárnosti. Pro kontrolní funkci je příznačné porovnání skutečných nákladů s náklady dřívějšího období. Pokud jsou porovnávány skutečné náklady a běžné náklady, je získána informace o tom, zda se skutečné náklady pohybují v rámci dosavadního vývoje nákladů. Při porovnávání skutečných a plánovaných nákladů je pak možné zjistit, zda byly zohledněny náklady předpokládaného vývoje s ohledem na využití kapacity a náklady na výroby a zboží.

Funkce analytická

Zkoumání nákladů je časově rozlišeno a uskutečňováno s ohledem na nákladové druhy a podnikové funkce. Takto lze zjistit normované a skutečné náklady a zjistit odchylky u jednotlivých nákladových druhů. Analýza nákladů a kontrola patří mezi důležité úkoly manažerského účetnictví a jejich význam roste v investičně náročných výrobních systémech s různými výrobními programy.

Hlavní zásady manažerského účetnictví:

Finanční účetnictví je primárně zaměřeno na daňovou stránku, manažerské účetnictví sleduje zásady účelnosti, hospodárnosti, kompletnosti (úplnosti), kontinuity, periodického pozorování a zásadu příčiny.

Zásada účelnosti

Jak již bylo zmíněno, pro manažerské účetnictví neexistuje žádná legislativní ustanovení. Nejsou na místě, protože nákladové účetnictví slouží především vnitřní kontrole. Podle potřeb podniku a jeho vedení je určován obsah manažerského účetnictví.

Zásada hospodárnosti a kompletnosti

Vše by mělo být stanovené a zaúčtované co nejpřesněji, nejúplněji a odpovídat realitě. Podle zásady kompletnosti se do manažerského účetnictví zahrnují veškeré náklady a výkony podniku bez ohledu na to, zda výdaj vznikl. Patří sem například kalkulační odhad mezd a další.

Zásada kontinuity

Manažerské účetnictví by mělo být vedeno dlouhodobě. Jen potom lze srovnávat výsledky a určit průměrnou hodnotu.

Zásada periodického pozorování

Zásada vychází z předpokladu vymezení časového rámce účetního období. Toto období je analyzováno, kontrolováno a dokumentováno s předchozími roky. Cílem je zjistit výchozí hodnoty pro nové roční plánování.

Zásada příčiny

V kalkulaci jsou náklady přičteny podle příčiny nákladovému středisku a nositeli nákladů.

2. 3. 1 Vnitropodnikové účetnictví

První zmínky o vnitropodnikovém účetnictví jako pojmu, sahají v České republice do roku 1951, kdy se hovořilo o tzv. provozním účetnictví. Od roku 1952 – 1971 se používal pojem národohospodářská evidence výroby a od roku 1972 až doposud, se používá název vnitropodnikové účetnictví (dále jen VPÚ).

VPÚ tvoří část manažerského účetnictví, která se zabývá účtováním hospodářských operací a má podobu nákladového nebo provozního účetnictví. Pracuje a využívá klasické účetní metody na účtech MD/D. Současně také tvoří propojovací vztah mezi manažerským a finančním účetnictvím.

Není státem v zásadě regulováno, protože je určeno především pro interní potřebu společnosti. O jeho struktuře a využití se podnikový management rozhoduje sám. Toto

účetnictví představuje vedle finančního účetnictví relativně samostatný účetní okruh, přesto si však oba okruhy poskytují vzájemně některé potřebné informace.

Povinný rozsah VPÚ není zákonem stanoven. Musí však zajistit takové minimum, aby bylo schopno podat podklady finančnímu účetnictví. Jedná se zejména o podklady o stavu a změně zásob vytvořených vlastní činností, o aktivaci vlastních výkonů a podklady pro ocenění zásob a výkonů vytvořených vlastní činností.

Mezi **základní rysy** patří poskytování informací pro porovnání skutečného a požadovaného průběhu činnosti a informací pro hodnocení budoucích variant podnikání. Zaměřuje se na vnitřní vztahy hospodářských středisek, aktivit, procesů a podává podrobné informace o různých druzích nákladů. Je úzce propojeno s kalkulacemi i rozpočtovnictvím, prostřednictvím něhož kontroluje a uděluje úkoly střediskům. Poskytuje podklady pro sestavení výsledných kalkulací, pro kontrolu nákladů (porovnání s rozpočty) a slouží pro potřeby vnitropodnikového řízení.

Hlavním cílem manažerského účetnictví je plnit úkoly, které vyžaduje naše legislativa a podávat informace interním uživatelům pro jejich správné rozhodování. **Interní uživatelé** mohou být vlastníci, manažeři, zaměstnanci apod.

2. 3. 2 Kalkulace

Jsou součástí manažerského účetnictví a slouží pro jeho potřeby. Kalkulace patří mezi metody modelování hospodářských veličin a jsou založeny na matematických propočtech. Předmětem kalkulování jsou většinou vlastní náklady. Kalkulování a kalkulace jsou jedním z hlavních nástrojů řízení prosperujícího podniku, a proto se staly nedílnou součástí podnikového řízení a manažerského účetnictví.

Kalkulace představují předběžné stanovení nebo následné zjištění vlastních nákladů a ostatních složek ceny na jednotku výkonu. Daným výkonem se rozumí **kalkulační jednice** - výkon je vyjádřený měrnou jednotkou např.: 1 kg, 1 hod, 1 kus atd., na niž se pak zjišťují jednicové náklady. Podle doby, kdy se kalkulace sestavují se rozlišují kalkulace **předběžné a výsledné**.

Pod pojmem kalkulace je možné si představit stanovování nákladů, kalkulační postupy (metody kalkulace) a výsledky kalkulací (kalkulované náklady). Kalkulace slouží také pro rozhodovací procesy jako je např.: stanovení vlastních nákladů při aktivaci výkonů, řízení výroby, zjišťování rentability výrobků nebo skupiny výrobků, stanovení cen na určitém trhu, hodnocení využití výrobních kapacit a technologických postupů, odhadů vývoje nákladů a mnohé další.

Náklady a jejich členění:

- při sledování nákladů je důležité, v jaké podobě vstupují ekonomické zdroje do podniku z externího prostředí (od externích partnerů). Z tohoto hlediska se náklady člení na tzv. **nákladové druhy** nebo-li **druhovému členění nákladů**. Výhodou tohoto členění je jednoznačnost a průkaznost spotřeby zdrojů a důležité je i pro kontrolu úplnosti účetních informací v určitém období. Omezením je však to, že se nezabývá příčinou vynaložení nákladů.
- nákladové druhy jsou brány z pohledu účetního jako **prvotní** (zobrazí se ihned při jejich vstupu do podniku), **externí** (vznikají spotřebou materiálu, služeb od dodavatelů atd.) a **jednoduché** z pohledu členění v podniku. Existují různé druhy nákladů, které se mohou rozdělit na **provozní** (např.: spotřeba materiálu a energie, externích služeb a prací, mzdové náklady, odpisy atd.), **finanční** (např.: úroky, kursové ztráty atd.) a **mimořádné** (např.: škody).
- **účelové členění nákladů** sleduje náklady v souvislosti s nejrůznějšími výkony, činnostmi a ve vztahu ke konkrétním hospodářským střediskům. Existují náklady **technologické** (spotřeba základního materiálu, energie technologického zařízení a jeho odpisy, mzdy výkonných pracovníků), které se vynakládají na tvorbu výkonů a jsou vyvolány technologií určité činnosti nebo výkonu. Tyto náklady lze bezprostředně přiřadit k danému výkonu nebo činnosti. **Náklady na obsluhu a řízení** jsou náklady na provoz budovy (osvětlení, topení, úklid), mzdy řídicích pracovníků na všech stupních řízení, náklady na administrativu atd.
- podrobnější členění nákladů na technologii a obsluhu a řízení jsou náklady **jednicové a režijní**. **Jednicové** náklady jsou skupinou technologických nákladů, které jsou příčinně vyvolány vytvořením každé konkrétní jednotky výkonu. Náklady na obsluhu zahrnují pouze náklady **režijní**, u kterých není možné stanovit jejich bezprostřední vztah ke konkrétní jednotce výkonu. Jsou to však všechny společné náklady výkonu, skupiny výkonů, útvaru atd.

- **náklady přímé** lze je přímo a přesně zjistit (dělením skutečným počtem vytvořených výkonů) a přiřadit na jednotku výkonu. **Náklady nepřímé** jsou společnými náklady více druhů výkonů. Pro přiřazení nepřímých nákladů se používají metody: **kalkulace dělením – prostá** nebo s **poměrovými** (ekvivalentními) čísly a **kalkulace přírážková – sumační** nebo **diferencovaná**.
- **náklady variabilní** (pružné) se mění s objemem výkonů a **náklady fixní**, jsou nezávislé na objemu výkonu.

Druhy kalkulací

Z hlediska časového existují dva druhy kalkulací:

- **předběžné** jsou sestavovány před zahájením výroby a pracují s předběžnými náklady,
- **výsledné** se sestavují po ukončení výroby (provedení výkonu), kdy se skutečné náklady rozdělí na kalkulační jednici.

Dále se rozlišují kalkulace na:

- **propočtové** se sestavují v případě, že není k dispozici příslušná norma (obvykle je kalkulace sestavena podle kalkulace srovnatelného výrobku). Jsou sestavovány obvykle v etapě výzkumu a vývoje nového výkonu. Právě tehdy dochází k postupnému konkretizování jeho technologických a konstrukčních parametrů,
- **normové** jsou vyhotovovány na základě norem stanovených podnikem. Tyto se dělí na plánové a operativní. **Plánové** kalkulace se vyhotovují na určité rozpočtové období a v době, kdy jsou známy spotřební a výkonové normy. Podává informace o nákladech výkonu, kterých by mělo být v daném období dosaženo. **Operativní** kalkulace se vyhotovují v době, kdy je již podrobně známa technologie a výrobní postup včetně materiálu, který se bude používat. Podle této kalkulace se určí úkol v oblasti spotřeby jednicových nákladů a kontroluje se hospodárnost ve vynakládání nákladů.

Kalkulační metody

Kalkulace se používá k hodnocení nákladů výkonu a jejich efektivnosti. Může být stanovena jako propočet nebo norma. V podstatě jde o způsob stanovení výše nákladů a je jedno, zda jde o veličinu budoucí nebo současnou. Nejdříve musí být vymezen **předmět kalkulace, způsob přičítání nákladů a jejich struktura**, ve které se vytyčí nebo zjistí náklady na kalkulační jednici. Celkové náklady se propočítají jako náklady na kalkulační jednici (přímo nebo nepřímo).

Přímé náklady lze přiřadit na kalkulační jednici poměrně přesně, naopak nepřímé náklady se musí rozpočítávat, rozvrhovat nebo klíčovat přes tzv. KALKULAČNÍ ROZVRHOVOU ZÁKLADNU. Důležité je to, aby tato základna byla zvolena vždy tak, aby byla dostatečně velká a stabilní, snadno zjistitelná, aby vyhovovala a měla příčinnou souvislost k rozpočítávaným nákladům a kalkulační jednici.

Jednotlivé kalkulační metody:

- **kalkulace prostá (dělením)** nebo-li přiřazování nákladů prostým dělením – náklady jsou přímo zjistitelné vydělením celkových nákladů celkovou produkcí. Výsledek představuje vlastní náklady za výrobek. Jedná se o nejjednodušší způsob, jak zjistit náklady. Metoda se využívá při propočtu přímých a nepřímých nákladů. Přímé náklady jsou vynaloženy pouze na jeden druh výkonu, a proto je vždy přiřazení těchto nákladů správné. Naopak u nepřímých nákladů je správnost propočtu závislá na tom, zda jsou výkony stejně nákladově náročné nebo podnik tuto metodu zvolil proto, že nemá k dispozici potřebné informace pro využití jiné metody přiřazení nákladů.
- **kalkulace dělením s poměrovými (ekvivalentními) čísly** – používá se, pokud jsou výkony různorodé, ale mají nějakého společného jmenovatele (ekvivalent). Nepřímé náklady se zjistí vydělením celkových nákladů a sumou ekvivalentních jednotek výkonu a následně vynásobením příslušným ekvivalenčním číslem výkonu. V důsledku různorodosti výkonu se nemůže provést rozvržení nákladů pomocí metody prostého dělení. Celkové náklady se musí vhodně rozdělit k provedeným výkonům, a také podle rozlišovacích kritérií (např.: spotřeba materiálu, doba zpracování apod.). Tato metoda se snaží srovnat rozdílně uzpůsobená množství pomocí společného jmenovatele.
- **kalkulace přírážková (režijní)** – využívá se při rozvrhování nepřímých nákladů a různorodé produkce výrobků s různou technologií. Fixní náklady jsou společné. Slouží pro rozvrhnutí nepřímých (režijních) nákladů. Jednicové náklady jsou dány přímo na kalkulační jednici a ostatní náklady se musí na kalkulační jednici rozvrhnout pomocí režijní přírážky (pokud je rozvrhová základna v hodnotových jednotkách) nebo sazby (rozvrhová základna je v naturálních jednotkách). Tato kalkulace pracuje se dvěma metodami, sumační a diferencovanou metodou. **Sumační metoda** zjišťuje podíl nepřímých nákladů na jednotlivé druhy výkonů pomocí jedné rozvrhové základny. Předpokládá se, že nepřímé náklady se vyvíjí úměrně jedné veličině. Tato veličina je pak zvolena za rozvrhovou základnu (např.: spotřeba materiálu, hodina práce apod.). **Diferencovaná metoda** využívá různé rozvrhové

základny, při jejichž volbě se vychází z příčinného vztahu mezi společnými náklady a rozvrhovou základnou.

Kalkulační vzorec

Stanovení a zjištění nákladů výkonu má v jednotlivých podnicích různou strukturu. Je individuální a jednotlivé položky kalkulačního vzorce se můžou u jednotlivých podniků měnit. Podstatným rysem kalkulace je to, že může mít různé varianty. Záleží na postupu řazení nákladových položek, podrobnost jejich členění, organizační struktury podniku, jeho výrobním procesu, použitých technologií, velikosti podniku a mnohé další. Nelze proto mít pevně daný jeden kalkulační vzorec. Každý podnik si vzorec sestaví podle svých konkrétních potřeb.

Schéma 2. 4: Obecný kalkulační vzorec

1. přímý materiál
2. přímé mzdy
3. ostatní přímé náklady
4. výrobní (provozní) režie
<hr/>
vlastní náklady výroby
5. správní režie
<hr/>
vlastní náklady výkonu
6. odbytová režie
<hr/>
úplné vlastní náklady výkonu
zisk (ztráta)
<hr/>
odbytová cena (cena výkonu)

Zdroj: vlastní zpracování

2. 3. 3 Rozpočetnictví

Rozpočetnictví stanoví v peněžním vyjádření budoucí úkoly tzn. náklady a výnosy na celý objem výroby. Poskytuje informace pro sestavení **předběžných kalkulací** (např.: informace o režijních nákladech). Dává podklady pro kontrolu hospodaření jednotlivých středisek neboť údaje v rozpočetnictví (předpoklad) se porovnávají s údaji VPÚ (skutečnost).

Rozpočet představuje vyjádření plánu a může mít dlouhodobý nebo krátkodobý charakter. Může mít formu rozpočtové kalkule nákladů, výnosů a předběžných cen. Těžištěm rozpočtování jsou normy a kalkule. Podkladem pro stanovení rozpočtu přímých nákladů jsou normy spotřeby, technické propočty a kalkule. Pro režijní náklady je důležitý vztah k výkonům a rozvrhové základně.

Pro sestavení rozpočtu existuje několik metod. První z nich je **metoda extrapolace**, která vychází z analýzy vývoje nebo skutečností minulého období. Data se pak pro další období extrapolují přes koeficient podle očekávaných změn. Další metodou je **tzv. metoda od nuly**, která se využívá, pokud dochází k častým nebo velkým změnám podmínek, v případě zahájení podnikání nebo je některá činnost, položka nebo zakázka zcela nová. Položky rozpočtu se hodnotí z hlediska vazby na činnost, výrobek, středisko, cíl, ale také z pohledu nezbytnosti. Výše položek se stanoví pomocí normy, technickým propočtem případně odborným odhadem. Poslední metoda je **metoda smíšená**, kdy se pro různé položky používají jiné metody v závislosti na jejich charakteru. Pokud má rozpočet plnit svou funkci, musí být správně sestaven, rozepsán a musí být zajištěna i kontrola jeho plnění.

K manažerskému účetnictví se také vztahuje **vnitropodniková statistika**, která zkoumá vývoj a příčiny změn vybraných hospodářských jevů a zjišťuje jejich vzájemné souvislosti. Patří sem nákladové propočty – analýza bodu zvratu, souvislosti mezi objemem produkce nebo náklady a zisk a dále **operativní evidence**, ve které se evidují hospodářské jevy bezprostředně po jejich vzniku jako jsou např.: evidence výrobních kusů, docházky apod.).

2. 4 Srovnání manažerského a finančního účetnictví

Hlavním cílem podniku v tržním hospodářství je obvykle maximalizace zisku. Stále více se klade důraz i na zavádění inovovaných nebo nových výrobků a služeb, kvalitu výrobků a precizně provedených služeb, vztahy se zákazníky a postavení firmy na trhu, které je ovlivněno spokojeností současných zákazníků a schopností získat nové zákazníky a trhy.

Výše zmíněné faktory se projeví v hodnotových výsledcích, na velikosti zisku a na tržní hodnotě firmy. Rozvoj podniku je sledován řadou externích zájemců jako jsou majitelé podílů, banky, dodavatelé, stát, zaměstnanci, kteří požadují informace z účetnictví na základě různých právních vztahů (ochrana věřitele) a zákonných aktů (obchodní právo, daňové, pracovní atd.).

Finanční (externí) účetnictví poskytuje informace o stavu a pohybu majetku, závazků a vlastního kapitálu, nákladech a výnosech resp. příjmech a výdajích a o výsledku hospodaření. Je spojeno s rozhodovacími procesy. Účetnictví by mělo poskytnout spolehlivé podklady pro řízení účetní jednotky a zobrazit v číselném vyjádření hospodářskou činnost účetní jednotky za účetní období. Dále eviduje číselné údaje a zobrazuje všechny hospodářské operace potřebné pro účtování (nákup materiálu, mzdy zaměstnanců, platby dodavatelům atd.), zdokumentování a poskytování informací zájemcům.

Manažerské (interní) účetnictví je samostatnou ekonomicko-vědní disciplínou o vnitřním chodu podniku a zobrazuje nejen externí, ale i interní vztahy mezi jednotlivými útvary. Jeho obsahem je také dokumentace, evidence a kontrola vnitropodnikových činností. Zaměřuje se na vnitropodnikové potřeby a prakticky se na něj nevztahují žádné zákonné předpisy. Složkami manažerského účetnictví je vnitropodnikové účetnictví, kalkulace, rozpočetnictví, vnitropodniková statistika a operativní evidence. Tyto složky patří společně s finančním účetnictvím do informačního systému podniku. Jsou mezi sebou vzájemně propojeny a poskytují si potřebné informace.

Předmětem finančního účetnictví je především sledování stavu a pohybu majetku, závazků, nákladů, výnosů a hospodářského výsledku, je zaměřeno na minulost a externí uživatele.

Manažerské účetnictví podává informace pro ekonomické řízení podniku interním uživatelům a je zaměřeno na budoucnost, účinnost a efektivnost.

Vnitropodnikové účetnictví přináší informace o stavu a změně stavu zásob vytvořených vlastní činností, vyjadřuje aktivaci vlastních výkonů a oceňuje zásoby vytvořené vlastní činností. Soustřeďuje se na interní uživatele, minulost a hospodárnost.

Tab. 2. 1: Rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím

	FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ	MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ
uživatelé	externí	interní
obsah	syntetické + analytické účty	syntetické (pro externí uživatele) + analytické účty (pro interní uživatele)
pravdivost	účelová	maximální
časové zaměření	minulost	budoucnost
právní úprava	státem regulované	neregulované, podle potřeb podniku
profil	veřejný	důvěrný
jednotky	finanční (Kč)	podle potřeby (finanční, naturální)
výstupy a zprávy	sumarizované	podrobné
období	12 po sobě jdoucích měsíců (kalendářní, hospodářský rok)	pružné (podle potřeby)

Zdroj: vlastní zpracování

Manažerské účetnictví nemá oproti finančnímu povinnost podvojného zápisu a může uplatnit nejen finanční a naturální jednotky, ale také tzv. agregované (spojené) ukazatele, kterými mohou být strojové hodiny, tunokilometry apod. Využívá mimo jiné i mimoúčetní informace jako jsou například normy, ceny, různé přehledy a zprávy.

3 Koncepce vnitropodnikového účetnictví

Vnitropodnikové účetnictví bylo v České republice označováno přibližně do roku 1953 pojmem provozní účetnictví. Do tohoto roku byla jeho úroveň velmi dobrá. Příkladem může být obuvnická firma Baťa ve Zlíně. Avšak v období direktivního hospodaření úloha provozního účetnictví značně poklesla. Po přechodu k tržní ekonomice po roce 1993 se teoretikové přiklonili k širšímu názvu vnitropodnikové účetnictví.

3. 1 Charakteristika vnitropodnikového účetnictví a hospodářských středisek

Vnitropodnikové účetnictví

VPÚ tvoří část manažerského účetnictví, které se zabývá účtováním hospodářských operací a je účetnictvím hospodářských středisek nebo útvarů. Není státem v zásadě regulováno, protože je určeno především pro interní potřebu společnosti. O jeho struktuře a využití se podnikový management rozhoduje sám.

Povinný rozsah VPÚ není zákonem stanoven. Musí však zajistit takové minimum, aby bylo schopno podat podklady finančnímu účetnictví. Jedná se zejména o podklady o stavu a změně zásob vytvořených vlastní činností, které slouží pro vyjádření aktivace vlastní výroby a podklady pro ocenění zásob a výkonů vytvořených vlastní činností. Střediska sledují své náklady, výnosy a výkony vytvořené vlastní činností (nedokončená výroba, polotovary a výrobky vlastní výroby). VPÚ srovnává skutečné náklady s předem stanovenými.

Podle legislativy (ČÚS č. 001) v České republice musí VPÚ zabezpečit přesvědčivé podklady pro finanční účetnictví. Jde zejména o podklady:

- o stavu a změně stavu zásob vytvořené vlastní činností,
- pro vyjádření aktivace vlastních výkonů,
- pro oceňování zásob a ostatních výkonů vytvořených vlastní činností.

Způsoby a formy vedení VPÚ vyžadují rozdílné požadavky na oceňování, členění a zobrazení nákladů a výnosů. To ovlivňuje jak zaměření VPÚ, tak i vzájemné vztahy mezi

manažerským a finančním účetnictvím. Je nutné brát v úvahu, že každý z podsystémů slouží různým uživatelům a jejich požadavky se obsahově odlišují a musí se sloučit výstupy z podsystémů do jediné údajové báze.

VPÚ může být podle své organizace a postupů účtování zaměřeno na:

- kontrolu hospodaření jednotlivých hospodářských středisek, a to podle členění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti a zjišťování jejich výnosů (vnitropodnikové výkony oceňované podle kalkulovaných nákladů tzn. podle stanovených vnitropodnikových cen),
- kontrolu nákladů vynaložených na podnikové výkony s jejich rozdělením na hospodářská střediska.

VPÚ však neplní jen úkoly stanovené legislativou. Je důležitým nástrojem vnitropodnikového ekonomického řízení. Je nutné, aby evidence VPÚ podávala postačující množství informací o nákladech na výrobky a služby, o výsledcích hospodaření hospodářských středisek, a to hlavně podle odpovědnosti na náklady a výkony. Srovnává také plánované předem stanovené náklady (dále jen PSN) se skutečnými náklady (dále jen SN), a proto je nástrojem pro řízení nákladů v podniku.

VPÚ je v praxi realizováno těmito řešeními:

- v JEDNOOKRUHOVÉ ÚČETNÍ SOUSTAVĚ (dále jen JÚS), která poskytuje informace pro interní a externí uživatele. Využívá analytickou evidenci k finančnímu účetnictví některých nákladů a výnosů. Využije se přitom účtů Vnitropodnikové náklady a Vnitropodnikové výnosy, které se zařadí do účtových skupin 59 - Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů a 69 - Převodové účty.
- v DVOUOKRUHOVÉ ÚČETNÍ SOUSTAVĚ (dále jen DÚS), ve které se potřeby externích a interních uživatelů zabezpečují v samostatném účetním okruhu. Zde se použijí volné účtové třídy 8. a 9. Obsahovou náplň těchto účtových tříd, zvolených účtových skupin a jednotlivých syntetických účtů si určí účetní jednotka sama.
- KOMBINACE obou předchozích. V podnikové praxi se může vytvořit a legislativa tuto kombinaci JÚS a DÚS povoluje. Jedna část účetních operací se účtuje v třídě 8. a 9. a druhá část jako jednookruhová účetní soustava. Kombinaci obou účetních soustav lze použít například tehdy, pokud se při analýze potřeb externích a interních uživatelů zjistí, že jsou tyto požadavky různorodé a nelze potřebně rozčlenit syntetické účty na analytické. Oba

přístupy totiž vycházejí z odlišného ocenění a vymezení aktiv a pasiv, proto je vhodnější pro znázornění reality zřídit dva okruhy účtů.

Hospodářská střediska

K řízení podniku je potřeba podrobnějších informací, než které nabízí finanční účetnictví. Tyto informace poskytuje VPÚ, které může přiřazovat účetní případy jednotlivým hospodářským střediskům (dále jen HS).

HS je samostatně hospodařící vnitropodnikový útvar, který:

- má předem stanovené úkoly především výrobního nebo výkonového rázu (vyjádřené v pe-
něžních nebo naturálních jednotkách),
- samostatně sleduje svůj chod, může měřit strukturu a množství svých výkonů a kontrolovat
jejich sortiment, jakost a ocenění,
- vede účetnictví střediska, především na účtových třídách 5. a 6.,
- zaznamenává PSN, skutečné náklady a zjišťuje výsledek hospodaření ve VPÚ,
- činnost řídí podle rozpočtu a
- má odpovědného vedoucího.

Počet a rozsah HS závisí na konkrétní situaci v podniku (druh činnosti, typ výroby, organizaci HS, technologiích atd.). Obvykle se v podniku zřizují tato střediska:

- **výrobní středisko** – v tomto středisku se provádí samostatný technologický cyklus (odebírání materiálu ze skladu, zpracování, montáž). Dokončená činnost nebo provedená služba se nazývá **výkonem střediska**. Výkonem může být vyrobení části výrobku nebo finální výrobek. Zde se účtují **skutečné náklady**. Toto středisko se může rozdělit na hlavní a pomocnou výrobu (výroba energií atd.).
- **střediska výrobní režie (režijní střediska)** – pod pojmem výrobní reží se skrývají náklady na řízení a obsluhu výroby např.: mzda mistra, náklady na vytápění atd. Nejsou to přímé náklady, ale souvisí s výrobou.
- **zásobovací středisko** – jsou zde účtovány náklady na nákup, příjem, skladování, výdej a úpravu materiálu,
- **odbytové středisko** – slouží pro převzetí, balení, skladování a expedice hotových výrobků,
- **středisko správní režie** – patří zde náklady na řízení a správu podniku jako celku,

- **pomocná a obslužná střediska** – jako je např.: středisko dopravy, údržby, opravy,
- **realizační středisko** – účtují se zde náklady a výnosy na prodanou produkci a výsledkem je zde zisk (kalkulovaný),
- **středisko neutrální** – jde o fiktivní útvar, na který se účtují mimořádné nebo nepřiraditelné (společné všem střediskům) náklady a výnosy.

3. 2 Jednookruhová účetní soustava

Legislativa povoluje tři možnosti vedení VPÚ – jednookruhová nebo dvouokruhová účetní soustava, popřípadě jejich kombinace. V České republice převládá především jednookruhová účetní soustava.

Základní právní normou je zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. ve znění pozdějších předpisů a vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (součástí je směrná účtová osnova). Dále zde působí ČÚS č. 001 – Účty a zásady účtování na účtech a další standardy.

3. 2. 1 Základní rysy a vedení

Jednookruhová účetní soustava sleduje běžné náklady a výnosy 5. a 6. účtové třídy podle hospodářských středisek v **analytickém rozdělení**. Jednotlivé syntetické účty nákladů a výnosů se tedy člení analyticky podle jednotlivých HS.

Při řešení pojetí VPÚ se musí dobře zvážit, co musí VPÚ postihnout. V nejjednodušší formě se provádí pouze třídění nákladů a výnosů podle druhů s možností dalšího členění například podle HS a položek kalkulačního vzorce. V rozšířenější formě se zapracovávají i převody mezi HS.

Výhodami JÚS je zavedení pouze jednoho účetního okruhu a běžně poskytuje přehled o stavu a pohybu nedokončené výroby a hotových výrobků. **Nevýhodami** JÚS je poměrně rozsáhlá analytická evidence, která může při zadávání vést k chybě.

Způsoby vedení JÚS:

- **prvotní náklady a výnosy** jsou proúčtovány ve finančním účetnictví a pro potřeby VPÚ jsou přiřazeny konkrétním HS. Tento způsob se využívá v menších podnicích s jednoduchou výrobou a při malém počtu HS, kde není mnoho převodů mezi středisky.
- **druhotné náklady a výnosy** se většinou účtují pomocí účtové skupiny 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů (účet 599 - Vnitropodnikové náklady) a 69 – Převodové účty (účet 699 - Vnitropodnikové výnosy). Účty jsou analyticky členěny podle HS. Tato metoda se používá u větších podniků, kde dochází k převodům mezi HS. Převody se zapisují ve VPÚ podvojným zápisem. Skupiny 59 a 69 neovlivní výsledek hospodaření podniku, protože jejich vzájemné saldo je nulové.

Podkladem pro účetní zápisy jsou obvykle převodky, vnitropodnikové faktury nebo vnitřní účetní doklady. Zápisy se provádějí většinou až měsíčními obraty. Vnitropodnikové výkony (nedokončená výroba, polotovary, výrobky, aktivace atd.) se oceňují **ve vlastních nákladech**.

3. 2. 2 Účtování v jednookruhové účetní soustavě

- účtování **prvotních** nákladů a výnosů – na prvních třech číslech účtu se primárně používá shodné členění, které určuje účtová osnova. Analytické účty mohou mít libovolný počet míst, používá se pro celý účet 6 a někdy i 9 míst.

Příklad č. 1: Analytická evidence u vybrané nákladové položky (účet 501 – Spotřeba materiálu)

501	<u>...</u>	<u>...</u>
	HS	druh nákladu

- účtování **druhotných** nákladů a výnosů

Příklad č. 2: Účtování druhotných nákladů (HS 20 - Údržba provedlo opravy ve správní budově (HS 30 - Správa)

599.30 / 699.20

Příklad č. 3: Účtování druhotných nákladů (HS 40 - Elektrárna dodalo energii HS 10 - Hlavní výroba)

599.10 / 699.40

3. 3 Dvouokruhová účetní soustava

Dvouokruhová účetní soustava je dotčena pouze Českým účetním standardem č. 001 – Účty a zásady účtování na účtech. Pro DÚS je příznačné úplné oddělení finančního účetnictví (účty všech účtových tříd) od VPÚ, které o vnitřním chodu podniku účtuje na samostatných účtech 8. a 9. třídy. Oba okruhy jsou potom propojeny přes spojovací účty. Standard uvádí, že tato účetní soustava může být zavedena, musí se však zavést tzv. spojovací (rozdílové) účty a o tyto pak doplnit účtový rozvrh.

3. 3. 1 Základní rysy a vedení

Druhý okruh vzniká jako samostatný okruh vložení účtů nákladů a výnosů. Tyto účty mohou být rozříděny podle středisek – podle jejich konkrétních činností a jsou z finančního účetnictví napojeny na vnitřní účetní okruh prostřednictvím spojovacích účtů.

Při této koncepci VPÚ jsou využity volné účtové třídy 8. a 9. účtové osnovy. Podnik si sám určí jejich rozčlenění na účtové skupiny, jednotlivé syntetické účty, jejich obsahovou náplň a doplní je do účtového rozvrhu. Pro napojení s finančním účetnictvím se používají spojovací účty. Podkladem pro účtování je sborník (soupis) převzatých účetních případů z finanční účtárny podle středisek a dokladem je vnitřní účetní doklad (dále jen VÚD).

Druhy spojovacích účtů:

- **spojovací účet k nákladům** (dále jen SÚN) – slouží pro převod nákladů a evidují se na něm skutečné náklady (ocenění). Přebírá veškeré náklady zúčtované ve finančním účetnictví, které se v DÚS rozdělují podle činností – výroba, výrobní režie, odbyt, správa atd.,
- **spojovací účet k výnosům** (dále jen SÚVN) – je určen pro převod výnosů a se oceňuje se zde předem stanovenými náklady – výkony (výkony = výnosy),
- **spojovací účet k zásobám** (dále jen SÚZ) – zachycují se zde převody zásob a ocenění je ve vlastních nákladech,
- **a další spojovací účty podle potřeb účetní jednotky.**

Postup účtování HS je také ovlivněno tím, jestli se evidence středisek vede v jediném účetním okruhu (jedna provozní účtárna), pak jde o tzv. **centralizovanou formu**, nebo pokud jednotlivá střediska mají samostatné nákladové účetnictví, které je propojeno s finančním účetnictvím a ostatními středisky prostřednictvím spojovacích účtů. Potom se jedná o tzv. **decentralizovanou formu**.

DECENTRALIZOVANÁ FORMA účetnictví je charakteristická tím, že účetnictví jednotlivých středisek tvoří uzavřený komplex, který samostatně eviduje vstupy a výstupy. HS účtují ve svém účetnictví náklady a výnosy, které přebírají z finančního účetnictví. Pro tuto formu je příznačné to, že se postupuje zezdola nahoru. Nejdříve se účtuje v jednotlivých HS a účetnictví podniku jako celku vzniká postoupnou sumarizací účetnictví středisek. Při styku mezi HS se používají se převodové účty např.: 999 – Převody střediskové.

Při CENTRALIZOVANÉ FORMĚ je vzájemný styk mezi HS účtován přímo. Veškeré účetní doklady jsou zpracovány ve výpočetním středisku, které po zúčtování informuje střediska o výsledcích – postup shora dolů. Převodové účty se nepoužívají.

3. 3. 2 Účtování ve dvouokruhové účetní soustavě

Pomocí účtů 8. a 9. třídy druhý účetní okruh nejprve zúčtuje náklady, které byly zaúčtované ve finančním účetnictví v účtové třídě 5. pomocí účtu SÚN a rozdělí je

konkrétním střediskům. HS mají určena čísla např.: 01 – Výroba, 02 – Správní režie, 03 – Správa, 04 - Realizace atd. Dále je zřízen SÚVN a SÚZ.

Příklad č. 4: Účtování spotřeby přímého materiálu a výkonu (hotový výrobek) střediska Hlavní výroba

spotřeba přímého materiálu v Hlavní výrobě - **810 / SÚN**

výkon střediska Hlavní výroba - přírůstek hotových výrobků - **hotový výrobek / 910**

Na spojovacích účtech se účtují (náklady, výnosy, konečné zůstatky hotových výrobků) na opačných stranách tzn. na SÚN na Dal, SÚVN na straně MD a na SÚZ na Dal. Dále se zřídí účet Hotové výrobky (dále jen HV), který se chová a na který se účtuje stejně jako ve finančním účetnictví. Tento účet představuje sklad výrobků nebo zásoby vlastní výroby.

Postup účtování ve vnitřním účetním okruhu:

- zaúčtování počátečních stavů (dále jen PS),
- zaúčtování skutečných nákladů (dále jen SN) – náklady z finančního účetnictví se převedou na účet SÚN a z tohoto účtu se dále rozčlení na nákladové účty konkrétních středisek,
- účtování předem stanovených výkonů (výnosů) středisek oceněné PSN – na výnosové účty se zúčtují jednotlivé výkony HS souvztažně s účtem HV nebo polotovarů. Tyto účty odpovídají stanovenému stupni oceňování v PSN.
- předávka výkonů mezi středisky,
- výdejka hotových výrobků - prodané výrobky se vyúčtují jako náklady prodejního střediska (Realizace) případně jiného HS, které realizuje prodej. Na toto středisko také směřují výstupy z ostatních HS, které nebyly zahrnuty do oceňování výroby.
- faktura za výrobky - prodejní cena je výnosem prodejního střediska a je zaúčtována proti účtu SÚVN.
- konečné zůstatky (dále jen KZ) všech účtů.

Příklad č. 5: Účtování ve vnitřním účetním okruhu – DÚS²

Firma XY s. r. o. vyrábí jeden druh výrobku. Výrobní podnik má toto ekonomické členění:

10 – středisko Hlavní výroba – pro účtování přímých nákladů

20 – středisko Výrobní režie – pro účtování režijních nákladů výroby (výrobní režie)

30 – středisko Správa – pro účtování správní režie

40 – středisko Odbyt – pro účtování odbytové režie

50 – středisko Realizace

Firma za dané období rozpracovala, ale nedokončila 1 000 ks výrobků – jedná se o nedokončenou výrobu. Dále dokončila 30 500 ks hotových výrobků, a z toho 30 000 ks výrobků prodala.

Počáteční stav hotových výrobků na skladě je ve výši 48 000 Kč. Prodejní (odbytová) cena za 1 ks činí 550 Kč bez DPH.

Ocenění:

Nedokončená výroba (dále NV) je oceněna na úrovni přímých nákladů výroby.

Hotové výrobky jsou oceněny na úrovni vlastních nákladů výroby, které jsou stanoveny ve výši 480 Kč.

Dále účetní jednotka stanovila, že:

Výkon střediska Hlavní výroba se účtuje (přepočítává) podle počtu nedokončených a hotových výrobků a středisko Výrobní režie účtuje podle počtu dokončených výrobků.

Výkon střediska Správa se účtuje podle pevného tzn. nepřepočteného rozpočtu.

Výkon střediska Odbyt se účtuje (přepočítává) podle počtu kusů skutečně prodaných hotových výrobků.

Přehled skutečných nákladů (SN) – Sborník skutečných nákladů:

Středisko 10 – 9 400 000 Kč

Středisko 30 – 1 200 000 Kč

Středisko 20 – 4 005 000 Kč

Středisko 40 – 550 000 Kč

² Zdroj: LAZAR, J. a PALOCHOVÁ, M. *Manažerské účetnictví A – cvičebnice*. 1. vyd. Ostrava: VŠB – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA, 2006. ISBN 80-248-1158-8.

Přehled plánovaných nákladů (PSN) – Rozpočty HS:

10-HS Hlavní výroba	20-HS Výrobní režie	30-HS Správa	40-HS Odbyt
přímý materiál 150 000 Kč	přímé náklady 0 Kč	přímé náklady 0 Kč	přímý materiál 0 Kč
přímé mzdy 200 000 Kč	režijní náklady 130 000 Kč	režijní náklady 1 220 000 Kč	přímé mzdy 25 000 Kč
náklady celkem 350 000 Kč	náklady celkem 130 000 Kč	náklady celkem 1 220 000 Kč	náklady celkem 25 000 Kč
rozpočet na 1 000 ks vyrobených výrobků	rozpočet na 1 000 ks vyrobených výrobků	rozpočet na 30 500 ks vyrobených výrobků	rozpočet na 1 000 ks prodaných výrobků

Účetní případy:

1.	PS hotových výrobků (480 Kč x 100 ks)	48 000 Kč
	Skutečné náklady (SN):	
2.	skutečné přímé náklady v Hlavní výrobě	9 400 000 Kč
3.	skutečná výrobní režie	4 005 000 Kč
4.	skutečné náklady HS Správa	1 200 000 Kč
5.	skutečné náklady HS Odbyt	550 000 Kč
	Předem stanovené náklady (PSN):	
6.	výkon HS Hlavní výroba – přírůstek nedokončené výroby SN 1 000 ks x PSN 350 Kč/1 ks (rozpočet 350 000 Kč/1000 ks)	350 000 Kč
7.	výkon HS Hlavní výroba – přírůstek hotových výrobků SN 30 500 ks x PSN 350 Kč/výrobek (rozpočet 350 000 Kč/1000 ks)	10 675 000 Kč
8.	výkon HS Výrobní režie – přírůstek hotových výrobků SN 30 500 ks x PSN 130 Kč/1 ks (rozpočet 130 000 Kč/1000 ks)	3 965 000 Kč
9.	výkon HS Správa	1 220 000 Kč
10.	výkon HS Odbyt SN 30 000 ks x PSN 25 Kč/1 ks (rozpočet 25 000 Kč/1000 ks)	750 000 Kč
11.	výdejka hotových výrobků 30 000 ks x 480 Kč (VPC)	14 400 000 Kč
12.	vydaná faktura na prodané výrobky 30 000 ks x 550 Kč (prodejní cena)	16 500 000 Kč
13.	KZ nedokončené výroby	350 000 Kč
14.	KZ hotových výrobků	288 000 Kč

SÚN 888	810 Hlavní výroba 910	NV 870	850 Realizace 950	SÚVN 999
1. PS 48 000	2. 9400 000	6. 350 000	9. 1 220 000	12. 16 500 000
2. 9 400 000		7. 10 675 000	10. 750 000	13. 350 000
3. 4 005 000			11. 14 400 000	14. 288 000
4. 1 200 000		KZ 350 000		
5. 550 000				

820 Výrobní režie 920	Hotové výrobky 860
3. 4 005 000	1. PS 48 000
	7. 10 675 000
	8. 3 965 000
	KZ 288 000

SÚZ 800
13. 350 000
14. 288 000

830 Správa 930
4. 1 200 000
9. 1 220 000

840 Odbyt 940
5. 550 000
10. 750 000

středisko	výnosy	náklady	VH
10	11 025 000	9 400 000	1 625 000
20	3 965 000	4 005 000	- 40 000
30	1 220 000	1 200 000	20 000
40	600 000	550 000	200 000
50	16 500 000	16 370 000	130 000
celkem			1 935 000

3. 4 Odpovědnostně orientované účetnictví

Při návrhu koncepce při řešení účetnictví po linii hospodářských středisek – odpovědnostně orientované účetnictví (dále jen OOÚ) se zřizují v podniku střediska se samostatnými účty výnosů a nákladů.

Na výnosové účty HS se účtují PSN, které vyplývají z plánovaných kalkulací a rozpočtů. Naproti tomu na nákladové účty HS se účtuje v SN tak, jak vznikají ve finančním účetnictví. Rozdíl mezi výnosy a náklady představuje výsledek hospodaření střediska. Ten představuje **rozsah plnění nákladového úkolu** HS. Struktura jednotlivých středisek je zaměřena na hospodárnost výkonu.

Příklad č. 6: Účtování výrobních a režijních středisek

HS výrobní nebo režijní			
náklady HS		výnosy HS	
SN	výsledek hospodaření je rozsah plnění nákladového úkolu		PSN

Výsledek hospodaření ve středisku Realizace představuje **míru plnění kalkulovaného zisku z prodeje produkce podniku**.

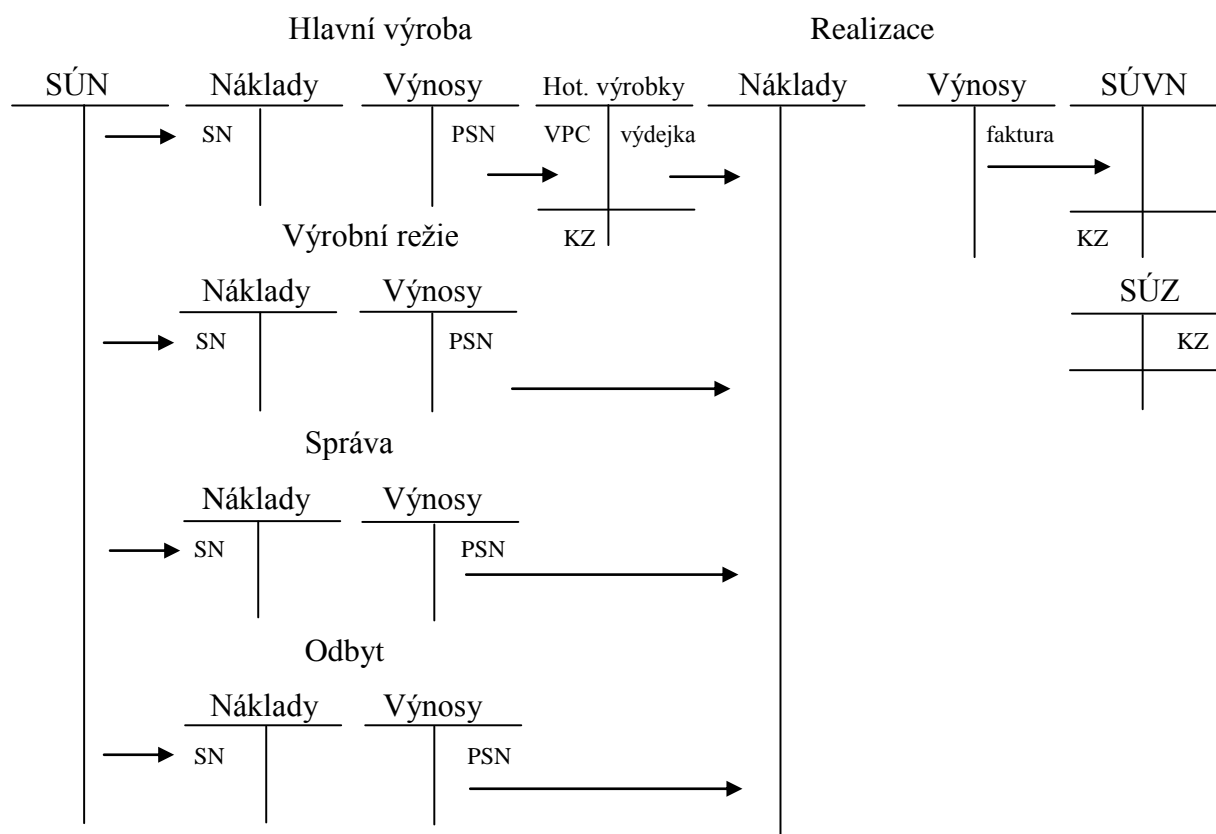
Příklad č. 7: Účtování střediska Realizace

Středisko Realizace			
náklady HS		výnosy HS	
náklady prodané produkce	výsledek hospodaření = kalkulovaný zisk		tržby
PSN			odbytová cena

Středisko Realizace odděluje problematiku úspory nákladů od marketingové politiky. Přebírá od střediska Výroba a Výrobní režie výkony za PSN a přisuzuje jim výnosy v předem stanovené výši. Může také uskutečňovat politiku množstevních slev některých produktů. Vedoucím pracovníkem tohoto střediska bývá většinou hlavní ekonom podniku, který je zároveň také vedoucím střediska Správy a odpovídá za celý podnik. Vedení střediska Správy je většinou svěřeno vedoucímu hospodářské správy a pravomoc vedení střediska Realizace je uděleno vedoucímu marketingu. Hlavní ekonom se zabývá vrcholovým řízením celé ekonomiky podniku a marketingové politiky.

Zisk střediska Realizace je rozdílem mezi PSN (podle kterých jsou účtovány výnosy ostatních středisek) a odbytovou cenou. Někdy bývá označován jako **kalkulovaný zisk**.

Schéma 3. 1: Účtovací schéma v OOÚ při ocenění hotových výrobků na úrovni přímých nákladů



Zjišťuje se také výsledek hospodaření za všechna střediska.

Zdroj: vlastní zpracování

3. 5 Výkonově orientované účetnictví

Zaměření výkonově orientovaného účetnictví (dále jen VOÚ) záleží na různých faktorech podnikatelského procesu jako je např.: druh prováděných činností, jejich rozsah, různá délka výrobního procesu atd. Výroba může být zaměřena na zpracování primárních surovin a materiálů, ze které vzejde finální výrobek s novými vlastnostmi nebo jsou výrobky spojovány v jeden celek, avšak zůstane jim jejich původní charakter. VOÚ sleduje a zjišťuje náklady podniku v takovém rozsahu, aby bylo možno sestavit výslednou kalkulaci na jednotku produkce (kilogram, tuna, metr atd.).

Hlavní faktory zaměření:

- **druh prováděných činností** – výroba se může rozdělit na 2 typy. O první typ tzv. **homogenní výrobu** se jedná v případě potravinářské výroby, textilní, kožedělní, zemědělství, výroba skla apod. Zde se v jednom nebo více procesech za sebou postupně přetváří primární (výchozí) materiál a suroviny na výrobky s rozdílnými kvalitativními vlastnostmi. U druhého typu tzv. **heterogenní výroby** vznikají výrobky spojováním samostatných dílů, které si však ponechávají svoje vlastnosti. Jedná se především o výrobu automobilů, jízdních kol, spotřební elektroniky apod.
- **rozsah a členitost činností** – při obou typech výroby viz. výše, se výroba uskutečňuje v jediném kroku tzv. **nečlenitý** výrobní proces. Ten potom tvoří technologicky uzavřený celek. Výroba je svázána s určitým pracovištěm, a proto není příliš vhodné ji členit na jednotlivé procesy. Z hlediska nákladů vázajících se k výkonům se tento proces dá nazvat nečlenitou výrobou. Pokud se však výrobní proces člení na dva nebo i více kroků po sobě hovoří se o tzv. **členitém** výrobním procesu, a pak i ve VOÚ je potom nutné rozlišovat tyto části především z těchto důvodů:
 - výrobní proces se uskutečňuje postupně a jednotlivé části jsou z časového nebo místního hlediska odděleny (např.: výroba vína – sběr, lisování, zrání, stáčení),
 - při výrobním procesu se zpracovává různé množství surovin a vzniká zde nedokončená výroba, která se musí evidovat (např.: výroba hraček),
 - výroba v každé části výrobního procesu je kvalitativně odlišná a navíc mohou vznikat polotovary, které se využívají v dalších fázích výroby (např.: zpracování dřeva, kdy jeden druh dřeva může být použit na výrobu dvou různých výrobků).

- **podnikatelský cyklus a jeho délka** – je nutné sledovat hodnotu nedokončené výroby, a proto se rozlišují 3 různé druhy činností:
 - činnosti, které mají rychlý oběh pracovního kapitálu, který se váže k výrobní fázi není účelné sledovat nedokončenou výrobu (např.: výroba elektrické energie),
 - činnosti s relativně rychlým oběhem pracovního kapitálu a relativně stálou nedokončenou výrobou (např.: výroba chemických výrobků) a
 - činnosti s delším výrobním cyklem, než za který se zjišťují hodnotové výsledky. V tomto případě se musí sledovat náklady, které vznikají postupně s nedokončenými výkony. Potom lze zjistit náklady výkonů, které byly následně dokončeny (např.: zemědělská výroba, stavebnictví).

- **sdružená výroba** – jedná se o zpracování jednoho více druhů materiálu a surovin, ze kterých následně vznikne alespoň dva nebo více výrobků v určitém vzájemném poměru. Výrobce nemá žádnou nebo jen malou možnost toto ovlivnit (např.: chemické výroby – zpracování ropy).

- **nesdružená výroba** – sem patří všechny druhy výrob, které nesplňují výše zmíněnou definici sdružené výroby. Patří sem:
 - **výroba prostá** – jedná se o základní model, kdy se vyrábí jeden druh výrobku nebo malá skupina stejných výrobků. Výroba probíhá v nečlenitém výrobním procesu tzn. že výrobek projde jedním výrobním cyklem,
 - **fázová výroba** – opět se zde vyrábí jeden druh nebo malá skupina výrobků. Výroba je rozdělena do několika fází, které se odlišují charakterem činnosti, objemem prováděných výkonů v časových úsecích a místem provádění (výroba je zajišťována různými středisky v podniku),
 - **stupňová výroba** – v této metodě si střediska podniku výkony předávají mezi sebou. Jednotlivé výstupy středisek mají charakter polotovarů. Ty mohou být prodány externím dodavatelům nebo mohou být předány do dalšího střediska, které polotovary dokončí,
 - **zakázková výroba** – se zaměřuje především na sledování parametrů individuálních výkonů – zakázek. Tato metoda bude podrobněji popsána v kapitole 3. 6. Zakázková výroba.

Typy výrobního procesu:

Při zakázkové (kusové) výrobě podnik poskytuje výkon, který může být přizpůsoben individuálním požadavkům zákazníka nebo se může jednat o hromadnou (velkosériovou) výrobu, která je určena anonymním zákazníkům. Jedná se o neadresný výkon. Existují 3 typy výrobního procesu:

- **hromadná** – při výrobě zpravidla není znám konečný spotřebitel. Základním rysem je produkce velkého objemu výkonů. Parametry vyráběných výkonů se poměrně dlouhou dobu nemění. Sledování a vyhodnocování výkonu se provádí primárně ve vztahu k času. Po skončení časového úseku se zjistí celkové množství výkonů.
- **sériová** – vyrábí se předem stanovené množství výrobků. Není zde kladen důraz na čas, ale na velikost série. Konkrétní množství výrobků, které se zadává do výroby najednou, je závislé na mnoha faktorech, které souvisí nejen se samotným výrobním procesem, ale také na poptávce po daném výrobku.
- **kusová** – při této výrobě se obvykle vyrábí jednotlivý, kvalitativně odlišný výrobek se specifickými vlastnostmi, podle individuálních nároků zákazníka (např.: stavba domu, zhotovení šatů apod.).

VOÚ má širší význam pro řízení nákladů a zisku u **zakázkové výroby**. Naopak v sériové nebo hromadné výrobě je výhodnější OOÚ. V účetnictví se přímé náklady na jednotlivé zakázky v zakázkové výrobě vykazují spíše na analytických účtech nedokončené výroby, a ne jako náklady HS. Výsledná kalkulace se zjišťuje nepravidelně po ukončení zakázky nebo průběžně při realizaci zakázky (vyhodnocení skutečně vynaložených nákladů ve vztahu k rozpracovanosti zakázky a předem stanoveným nákladům).

3. 6 Zakázková výroba

Zakázková výroba se využívá ve všech činnostech, kdy se výkony přizpůsobují nárokům jednotlivých zákazníků. Zakázky mohou mít profil jedinečných, neopakovatelných výkonů (např.: stavebnictví, krejčovství), ale i opakovaně prováděných výkonů.

Základním znakem zakázkové výroby je účtování podle jednotlivých **zakázek**, zákazník je vždy znám a objem vyráběných výrobků není velký. Přímý materiál a přímé mzdy přechází na zakázku přímo, tedy ve SN a režie v PSN podle plánované kalkulace.

ZAKÁZKOVÝ LIST je nejdůležitějším evidenčním dokladem. Je určen pro evidování, sledování a účtování zakázky ve výrobním procesu. V listu se evidují náklady na zakázku a tento list v podstatě kopíruje kalkulaci. Zakázkové listy je možné sumarizovat do tzv. Sborníků zakázek.

Při zpracování přímého materiálu a přímých mezd:

- musí být zajištěno, aby výdejky přímého materiálu byly vztaženy k výrobní dávce a přímo ke konkrétní zakázce. Kvůli tomuto se výdejky označují konkrétním číslem zakázky, ke které se vztahují a také se připojují k příslušnému zakázkovému listu.
- obdobně se zpracovávají i přímé mzdy tzn. že pracovní činnosti musí být vztaženy ke konkrétní zakázce (pracovní listy, evidence pracovních výkonů). Výkony se mohou zjišťovat jako odpracovaná pracovní doba na zakázce, toto se uplatňuje při časové mzdě nebo pomocí sazebníku jednotlivých výkonů při úkolové mzdě.

Účtování:

Je realizováno ve Sbornících, kde nákladovou stranu reprezentují Sborníky skutečných nákladů a výnosovou stranu představují zakázkové listy s připojenými výdejkami přímého materiálu a pracovních listech s evidencí přímých mezd.

Přímý materiál a přímé mzdy se na zakázku převádí ve skutečné výši. Režijní položky se připočítávají k zakázkovým listům podle předběžné kalkulace. Srovnání mezi SN a PSN v oblasti režii je získáno porovnáním skutečných režijních nákladů z náležitých Sborníků a předem stanovených nákladů ze zakázkových listů.

Příklad č. 8: Účtování v zakázkové výrobě³

Firma AB s. r. o. se zabývá výrobou bezpečnostních dveří na zakázku.

V současné době má 3 zakázky:

zakázka 01 – bezpečnostní dveře Alfa: dokončena a předána zákazníkovi

zakázka 02 – bezpečnostní dveře Beta: dokončena, ale nepředána zákazníkovi

zakázka 03 – bezpečnostní dveře Gama: stále rozpracována

Společnost má toto ekonomické členění:

10 – středisko Hlavní výroba: slouží pro účtování přímých nákladů

20 – středisko Výrobní režie: slouží pro účtování výrobní režie

30 – středisko Správa: slouží pro účtování správní režie

40 – středisko Odbyt: slouží pro účtování odbytové režie

Ocenění nedokončené výroby – přímými náklady a dokončená výroba = hotové výrobky – vlastními náklady výroby. Přímé náklady se přenáší na zakázku přímo. Režie se přenáší % přírážkou. Všechny údaje jsou v tis. Kč.

Úkol: sestavit sborníky materiálu a mezd a zakázkové listy, zjištění VH za jednotlivá HS a za podnik jako celek.

Kalkulační vzorec:

Kalkulační položky	Položka	Rozvrhová základna
přímý materiál	přímo	
přímé mzdy	přímo	
výrobní režie	20 %	přímé náklady
správní režie	5 %	vlastní náklady výroby
odbytová režie	10 %	vlastní náklady výroby
zisk	20 %	vlastní náklady výkonu

³ Zdroj: LAZAR, J. a PALOCHOVÁ, M. *Manažerské účetnictví A – cvičebnice*. 1. vyd. Ostrava: VŠB – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA, 2006. ISBN 80-248-1158-8.

Skutečné náklady za dané období – Sborník skutečných nákladů:

Střediska a zakázky	Druh nákladů				
	spotřeba materiálu	mzdy	energie	odpisy	celkem
20-Výrobní režie	2 000	1 000	200	800	4 000
30-Správa	100	200	50	50	400
40-Odbyt	300	500	100	100	1 000
01-Alfa	6 500	3 500			10 000
02-Beta	8 000	4 000			12 000
03-Gama	6 500	2 500			9 000
Celkem	23 400	11 700	350	950	36 400

Řešení:

Sborníky skutečných materiálových a mzdových nákladů:

Sborník přímého materiálu	Částka		Sborník přímých mezd	Částka
Zakázka 01 - Alfa	6 500		Zakázka 01 – Alfa	3 500
Zakázka 02 – Beta	8 000		Zakázka 02 – Beta	4 000
Zakázka 03 - Gama	6 500		Zakázka 03 – Gama	2 500
Celkem	21 000		Celkem	10 000

Sborníky skutečných režijních nákladů:

Sborník režie	Výrobní	Správní	Odbytová
materiál	2 000	100	300
mzdy	1 000	200	500
energie	200	50	100
odpisy	800	50	100
Celkem	4 000	400	1 000

Zakázkové listy:

Zakázka č. 01 (prodáno)		Zakázka č. 02 (hotový výrobek)		Zakázka č. 03 (nedokončená výroba)	
Bezpečnostní dveře Alfa		Bezpečnostní dveře Beta		Bezpečnostní dveře Gama	
přímý materiál	6 500	přímý materiál	8 000	přímý materiál	6 500
přímé mzdy	3 500	přímé mzdy	4 000	přímé mzdy	2 500
výrobní režie	2 000	výrobní režie	2 400	výrobní režie	
správní režie	600	správní režie		správní režie	
odbytová režie	1 800	odbytová režie		odbytová režie	
zisk	2 520	zisk		zisk	
Celkem	16 920	Celkem	14 400	Celkem	9 000

Sborník zakázek

Položka	NV	HV	Realizace	Celkem
přímý materiál	6 500	8 000	6 500	21 000
přímé mzdy	2 500	4 000	3 500	10 000
výrobní režie		2 400	2 000	4 400
správní režie			600	600
odbytová režie			1 800	1 800
zisk			2 520	2 520
Celkem	9 000	14 400	16 920	40 320

Hospodářské výsledky

HS	náklady	výnosy	VH	Režijní přírážka	
				předem stanovená	skutečná
výrobní režie	3 000	4 400	1 400	20 %	18,18 %
správní režie	400	600	200	5 %	3,33 %
odbytová režie	1 000	1 800	800	10 %	8,33 %
zisk		2 520	2 520	20 %	20 %
Celkem			4 920	x	x

$$\text{Výpočet režijní přírážky} = \frac{\text{SN (hospodářského střediska)}}{\sum \text{rozvrhových základů ze zakázkových listů}} * 100 \%$$

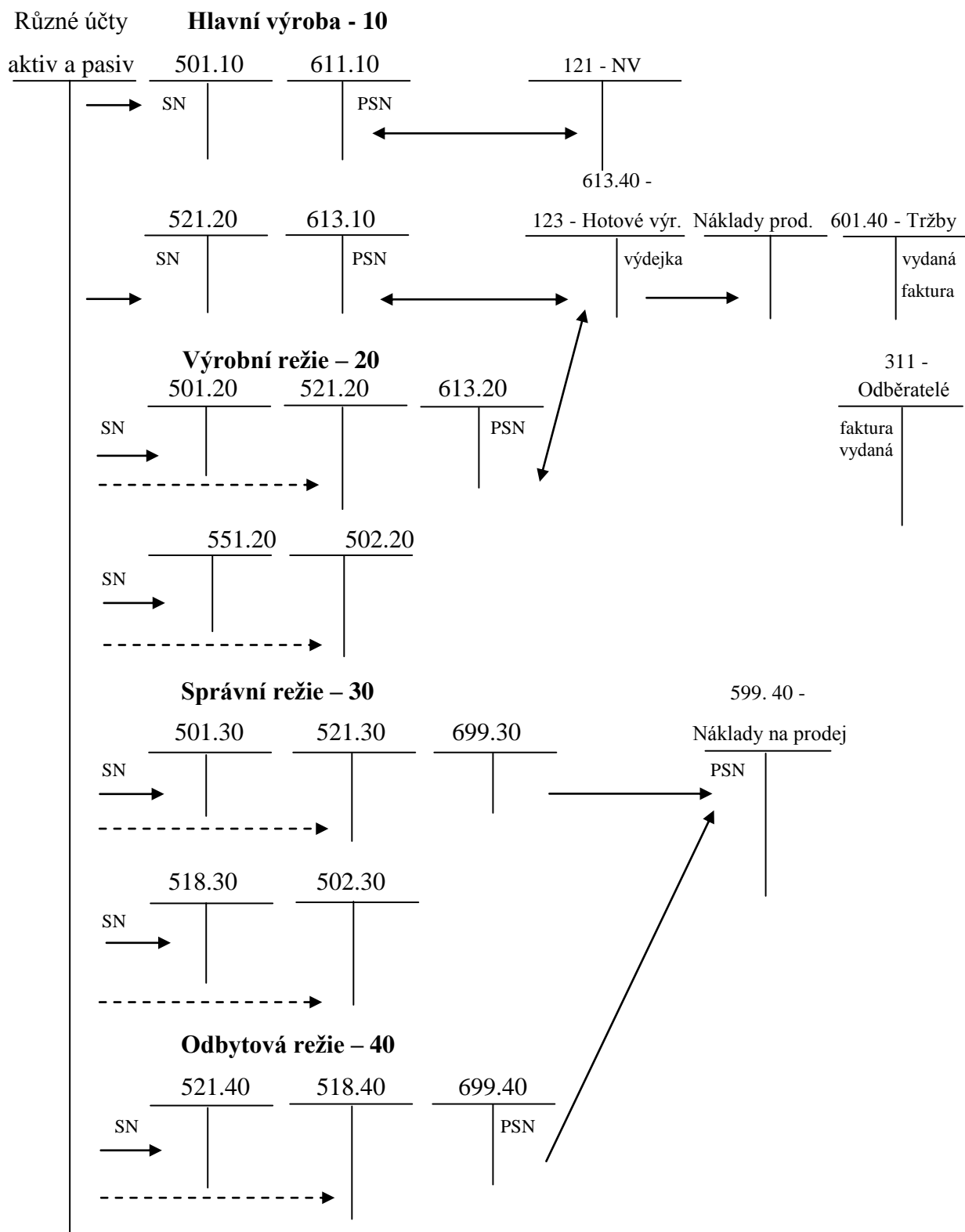
kde se daná rozvrhová přírážka počítá

- výrobní režie = $4\,000 / (10\,000 + 12\,000) * 100 = 18,18 \%$
- správní režie = $400 / (12\,000) * 100 = 3,33 \%$
- odbytová režie = $1\,000 / (12\,000) * 100 = 8,33 \%$
- zisk = $2\,520 / (12\,600) * 100 = 20 \%$ (tato přírážka je vždy stejná)

Je patrné, že společnost nevyužila plně přírážky ve všech třech režiiích (výrobní, správní a odbytové). Například u výrobní režie by mohla promítnout až 20 % nákladů, ve skutečnosti však promítla 18,18 %. Z předchozího vyplývá, že firma uspořila náklady ve výši 1,82 %. V žádné režijní přírážce nepřekročila stanovené náklady.

Zakázkovou výrobu je možné účtovat v odpovědnostně orientovaném účetnictví (podle hospodářských středisek), ale vhodnější je účtování ve výkonově orientovaném účetnictví.

Schéma 3. 2: Účtovací schéma zakázkové výroby v JÚS při ocenění hotových výrobků na úrovni vlastních nákladů výroby



Zdroj: vlastní zpracování

4 Řešení zakázkové výroby ve vnitropodnikovém účetnictví vybrané společnosti

4. 1 Zakázková výroba - autoservis

Autoservis Nečas s. r. o. byl založen v roce 2001. Firma se specializuje na opravy a prodej náhradních dílů pro vozy značky Peugeot, Citroën a okrajově Renault. Servis není součástí oficiální sítě prodejců a dovozců těchto značek, ale jeho činnost je zaštiťována sdružením SAČR (Svaz prodejců a opravářů motorových vozidel České republiky). Firma má v současné době 5 stálých zaměstnanců a 2 zaměstnance s Dohodou o pracovní činnosti. V rámci přípravy na budoucí povolání dochází na praxi studenti z blízké Vyšší odborné školy a Střední školy automobilní.

Od loňského roku se firma zařadila mimo jiné i do projektů Auto France Specialista, který představuje síť autoservisů a pro zákazníka jistotu velmi kvalitního, specializovaného, rychlého a levného servisu pro jeho vůz. Díky blokové výjimce je možné bez ztráty záruky opravovat a udržovat i nová auta v záruce, což je zvláště výhodné pro podnikové klienty s flotilou aut francouzské výroby. Auto Clim Specialista je pro zákazníka - motoristu zárukou, že každý z více než 100 členských autoservisů se o klimatizaci v jeho voze postará skutečně komplexně, a odněkdy je součástí koncepce Auto Diesel Specialista, je zcela nový servisní koncept zaměřený na diagnostiku, opravy a servis vysokotlakých dieselových vstřikovacích systémů osobních, užitkových a nákladních vozidel, a dále také zemědělských a stavebních strojů. V diplomové práci budou použity údaje z roku 2009.

4. 1. 1 Jednotlivé druhy činností

Firma se zabývá několika druhy činností. Ze začátku to byly jen základní druhy oprav. S postupem času a se zvyšujícími se nároky a poptávkou se druhy nabízených služeb začaly rozšiřovat. A není vyloučeno jejich další rozšíření. V nedávné době byly také rozšířeny prostory provozovny o další dílnu, ve které se opravují klimatizace a diagnostikuje. V první dílně i nadále zůstávají běžné opravy. Nutnost rozšíření vznikla především z důvodu nárůstu počtu oprav týkajících se speciální diagnostiky vozidel, opravy složitých elektronických

systémů a v poslední době stále více oprav klimatizačních systémů. Jelikož má firma tři mechaniky, bylo nezbytně nutné zajistit, aby každý z nich měl samostatné pracovní místo se zvedacím zařízením pro automobily. Velikost stávající dílny nedovolovala umístit třetí zvedací zařízení do prostoru této dílny, proto bylo nezbytné zajistit další prostory. Na základě dohody s majitelem objektu bylo po drobných úpravách možno vybudovat další část dílny.

Přehled činností:

- **garanční (záruční) opravy vozidel** – tento druh oprav se týká především vozidel, která spadají časově do 2 leté záruční doby, svou podstatou se ovšem nijak výrazně neliší od běžných servisních prohlídek. Prohlídky tohoto typu může daný autoservis provádět i přesto, že není zahrnut do oficiální sítě Peugeot, Citroën, a to z důvodu platnosti tzv. blokové výjimky. Jedná se o dokument, který umožňuje zákazníkovi svobodně si vybrat autoservis pro opravu svého automobilu, nezávisle na registraci autoservisu do oficiální sítě.
- **běžné servisní prohlídky a opravy** – tyto prohlídky jsou objednané předem, podle přesně stanoveného časového harmonogramu. Na každou prohlídku je stanoven přibližný časový limit. Na základě prohlídky vozu se provede oprava hned po prohlídce. Pokud se však jedná o časově náročnější opravu, musí se zákazník objednat na další možný termín.
- **oprava vozidel po havárii** - ve většině případů hrazené pojišťovnou. Pojišťovny hradí opravy dvojím způsobem, jedná se o opravy hrazené ze zákonného pojištění, v druhém případě jsou to opravy hrazené z havarijního pojištění. Tento typ oprav je většinou časově velmi náročný. Vozidla jsou objednávana dopředu a to zhruba tři týdny předem. V případě, že je vozidlo nepojízdné, zůstává umístěno na prostranství před provozovnou a zde čeká do doby opravy. Součástí těchto oprav bývá ve většině provádění klempířských a lakýrnických prací. Drobné klempířské opravy provádějí přímo mechanici, v případě větší a složitější opravy využívá firma externí klempíře i lakovnu. Toto se posléze projeví ve fakturaci, jako nákup externích prací.
- **měření emisí** – z tohoto důvodu je součástí autoservisu Stanice měření emisí a jedná se o velice specifickou službu pro zákazníky. Tuto činnost provozuje firma již od počátku svého působení. Měřit emise mohou pouze technici, kteří jsou k tomu vyškoleni. Základní školení probíhá v Praze, následující školení je nutno absolvovat vždy jednou za dva roky, což je

umožněno již v místě působnosti. K měření emisí je potřeba speciální přístroj nazývaný analyzátor výfukových plynů. Následuje vytištění protokolu se základními údaji zákazníka a vozidla, včetně aktuálních hodnot naměřených přístrojem.

Existují dva typy měření emisí: měření emisí **benzínových motorů** a měření emisí u **diesellových motorů**. U každého typu motoru jsou odlišné naměřené a předepsané hodnoty. Vše se zapisuje do tzv. emisní průkazky, kterou většina řidičů vozí přímo v automobilu. Výše zmíněný protokol, pak předkládá zákazník na Stanici technické kontroly. Je to nezbytný doklad pro vykonání technické kontroly na vozidle. Platnost emisí je dva roky, stejně jako technické kontroly.

Sazba za provedení měření emisí se liší od sazby za ostatní práci. V minulosti bylo měření emisí zdaňováno sníženou sazbou 5 %. V roce 2009 byla sazba v automobilovém průmyslu 19 % a v roce 2010 je stanovená sazba 20 %. V autoservisu jsou rozdílné sazby za emise benzínových motorů, což je 260 Kč bez DPH a za emise diesellových motorů jde o částku 640 Kč bez DPH pro rok 2009. Dokladem o vykonání měření emisí je kromě protokolu a razítka do emisní průkazky, také emisní známka. Ta už je zahrnuta v již zmíněných cenách. Emisní známka se řadí mezi ceniny a její vydávání prochází přísnou kontrolou a přesným zapsáním do knih určených pro evidenci emisních známek. Na emisní známce technik vyznačí měsíc a rok, což představuje termín dalších emisí. Vozidlo, které má propadlé emise je technicky nezpůsobilé provozu na pozemních komunikacích. Na měření emisí většinou navazuje příprava vozidla na technickou kontrolu.

- v posledních letech však přibývá další druh **specifických zakázek**. Tím je výměna čelních skel pro zákazníky mající připojištění čelního skla. V těchto případech platí zakázku pojišťovna. Výše plnění, se ale v mnohých případech liší dle pojišťovny. Některé hradí kompletní výměnu, jiné pouze do výše předem stanového limitu. Pod tuto skupinu činností je možné zařadit i opravy klimatizací.
- mezi poslední typ zakázek patří zakázky typu „**rychloservis**“ – firma se snaží pružně reagovat na problémy zákazníků. Jedná se rychloservis závad, kdy bez prodlení určí mechanici diagnostiku závady. V případě potřeby a volné kapacity se ji snaží na místě odstranit. Tohoto postupu se využívá především u nebezpečných závad, kdy další provoz vozidla je buď technicky nemožný nebo pro posádku životu nebezpečný.

- **prodej náhradních dílů** – probíhá formou pultového prodeje prostřednictvím platby za hotové (výjimečně na fakturu se splatností) nebo dobírkou, kdy se daný výrobek pošle zákazníkovi poštou. V praxi to znamená, že do kanceláře, která se nachází hned vedle dílny a je propojená přímo se skladem, přijde zákazník s určitým požadavkem. Pracovník servisu, určený pro prodej náhradních dílů, se pokusí na základě konzultace se zákazníkem zjistit, zda je náhradní díl k dispozici přímo na skladě, popřípadě prověří dostupnost dílu a předběžný termín dodání zákazníkovi.

U takto kupovaných výrobků se zákazník vystavuje jedinému riziku, a to je neodborná montáž (buď jím samotným nebo v jiném servise). Z tohoto důvodu, pak nelze na tento výrobek poskytovat záruku, jak je tomu v případě, kdy se náhradní díl namontuje v servise, který je zároveň prodejcem výrobku.

V současné době se naplno projevuje nejen v České republice, ale také v Evropě celosvětová finanční krize a s tím související zhoršená dostupnost finančních úvěrů ze strany bank. Dodavatelé náhradních dílů se začali přiklánět ke strategii: snížit vlastní skladové zásoby a omezit množství náhradních dílů na skladě na minimální možnou mez. V důsledku toho, je potom spuštěna „řetězová reakce“, která spočívá ve snižování množství náhradních dílů na skladě u velkých celoevropských dodavatelů (většinou s centrálním skladem v Praze) a následně i omezení množství poptávaných dílů pro jejich odběratele (Valeo, SNR, Purflux atd.). Konečný zákazník by tuto situaci neměl příliš pocítit. Je však nutné si uvědomit, že doba, kdy konečný zákazník čekal na náhradní díl pokorně i třeba celý týden, je dávno pryč. Trh s automobilovými náhradními díly je značně přesycen. Není z tohoto důvodu je běžné, že náhradní díl je servis schopen zákazníkovi dodat nejpozději do čtyřadvaceti hodin.

Konkrétně v servise firmy Nečas si mohou zákazníci koupit **dva typy náhradních dílů**. Prvním z nich jsou náhradní díly od originálních výrobců, což znamená komponenty, které na český trh dodává **přímo** firma Peugeot nebo Citroën. Tyto díly jsou však **dražší**. Centrální sklad náhradních dílů pro tyto automobilky se nachází ve Vídni a jedná se o sklad pro střední Evropu. Druhým typem náhradních dílů jsou komponenty určené pro tzv. **after market** - trh s neoriginálními náhradními díly. Jedná se o díly od náhradních výrobců, nicméně kvalitativně srovnatelné s těmi originálními, avšak s výjimkou karosářských dílů. Výhodou těchto dílů je lepší dostupnost (většinou méně než 24 hodin) a také především **lepší cena**, což je většinou pro konečného zákazníka rozhodující.

4. 1. 2 Vedení účetnictví

Firma má rozdělené zpracování podkladů a účetních operací na dvě etapy. První část účtování obsahuje skladovou evidenci, zakládání zakázek, prodejek za hotové a jejich konečné vyúčtování. Druhou část účetnictví potom tvoří přímé zaúčtování těchto dokladů, které provádí externí účetní mimo provozovnu servisu.

Pro oba typy zpracování dokladů se používá jiný účetní program. Před zavedením softwaru se vytvářely a zapisovaly zakázky jen ručně (event. na psacím stroji) ve třech kopiích. První kopie patřila zákazníkovi, druhá kopii patřila účetní a třetí kopie zůstávala fyzicky na firmě. Tento systém se, ale se stoupajícím množstvím zakázek neosvědčil. Psaní zakázek ručně bylo časově velmi náročné a zakázky se nedaly v případě potřeby jednoduše opravit. Ruční psaní bylo zdlouhavé a velmi málo flexibilní.

Z těchto důvodů a s nástupem nejrůznější moderní techniky se v rámci zefektivnění práce a zkvalitnění služeb zákazníkům zavedlo psaní zakázek a dalších náležitostí pomocí počítačového programu NEVIS od společnosti INES s. r. o. Nyní se tisknou dvě kopie každého dokladu. Jednu dostává přímo zákazník a druhá se posílá na zpracování účetní. Na provozovně zůstává kopie pouze v počítači v elektronické podobě, což šetří místo i čas.

4. 1. 3 Účetní software

Pro vedení účetnictví **externí účetní** využívá účetní program REDLICH Software GRAND. Tento produkt firma používá již od svého počátku a má s ním velmi dobré zkušenosti. Pokud se však vyskytne nějaká drobná chyba, dodavatel je schopen okamžitě reagovat na stížnost. Co se týče přehlednosti, vykazování položek apod., také zde je firma velice spokojena. Jestliže se mění zákony v průběhu, jsou ihned na firemní e-mail zasílány nové aktualizované verze programu. Firma je s tímto softwarem spokojena a ani do budoucna ho nechce měnit.

Na **provozovně** je firma v současné době ve fázi přechodu na nový počítačový software pro tvorbu zakázek, přípravu kalkulací a vedení skladové evidence. Tento software používají jak velké, tak malé servisy. Konkrétně u tohoto programu se jedná o používání ve všech oficiálních zastoupeních automobilky Citroen v celé České republice. Firma byla

nucena přejít na nový software především z důvodu nemožnosti dále upravovat a rozvíjet stávající program. Navíc se u stávajícího programu NEVIS projevily velmi časté výpadky, a tudíž se projevila značná nestabilita. Nový program umožňuje zlepšení poskytovaných služeb zákazníkům. Jedná se především o propracovaný systém zakázek a evidence vozidel, včetně zaznamenávání termínu pro technickou kontrolu a emise.

Přechod na nový software se však neobejde snad nikde bez komplikací. Každá firma má na daný program specifické požadavky, a proto je v dnešní době prioritou, aby byl program co nejvíce pružný a vstřícný k potřebným změnám. Autoservis si vybral jako svůj nový software program CARIS, který na trh dodává firma Teas s. r. o. se sídlem ve Zlíně. Před konečným rozhodnutím o výběru konkrétního programu bylo potřeba prověřit reference o dané firmě a taktéž zjistit poznatky ostatních firem, které tento produkt již používají. Příjemným překvapením bylo velmi vstřícné školení, které proběhlo přímo v sídle firmy, kde mají potenciální zájemci možnost blíže se seznámit s programem. Tak jak je v dnešní době zvykem, program se zhotovuje přímo na míru každé firmě. Většinou se vybraný program posléze upravuje až přímo při instalaci a později hlavně provozem. Takto propracovaný program, pak umožňuje velkou časovou úsporu.

Náplní programu v této firmě je především tvorba a evidence zakázek. Každá zakázka je v programu zaznamenána od okamžiku vzniku. Skládá se ze zakázkového listu a následně faktury, která je uhrazena buď v hotovosti nebo se splatností převodem na účet. U hotovostních úhrad je vždy připojen hotovostní pokladní doklad, který se automaticky zapisuje do pokladní knihy. Čísla zakázek jdou analogicky po sobě, jsou propojeny s číslem faktury a následně pak s číslem pokladního dokladu, je-li hotovostní úhrada.

Kromě zakázek se do programu zapisují mimo jiné i zjednodušené hotovostní doklady, což představují tzv. prodejky za hotové. Jsou to doklady, ke kterým se nevystavují zakázkové listy, jelikož se zpravidla jedná o prodej náhradních dílů bez montáže. Tyto prodejky jsou hrazeny většinou hotově nebo v případě zaslání náhradních dílů poštou, potom se jedná o úhradu dobírkou. Také tyto doklady se v případě hotovostních úhrad načítají automaticky do pokladní knihy.

Výhodou tohoto nového systému je především snadná dohledatelnost informací o všech provedených opravách na vozidle a dále přesný výčet náhradních dílů (pro případnou reklamaci). Mimo jiné lze ze zakázek velmi snadno vyčíst přesný stav tachometru při

jednotlivých opravách. To se ve velké míře využívá pro nastavení dalších servisních intervalů a také při uplatňování reklamací. V neposlední řadě lze pomocí programu sledovat velmi přesně skladovou evidenci. Konkrétně se jedná o příjem zboží na sklad od dodavatelů, následně založení skladové karty, poté výdej materiálu ze skladu na zakázku a popřípadě upozornění v okamžiku, kdy množství daného typu zboží klesne pod povolenou, předem nastavenou hranici. Skladová evidence je denně ukončena skladovou uzávěrkou, kterou následně zaštiťuje měsíční uzávěrka, následovaná jedenkrát ročně skladovou inventurou. Z těchto informací lze pak velmi snadno zjistit průměrnou nákupní, popřípadě prodejní cenu atd.

Novinkou v programu je přímé napojení softwaru na internet. Toho se využívá převážně při detekci vozidla, to znamená, že na základě výrobního identifikačního čísla vozidla tzv. VIN, je možno přes on-line databázi zjistit výrobce vozidla, typ vozidla, obsah motoru a výkonnost motoru měřenou v jednotkách kW. Dále se automaticky provádí on-line dotaz do databáze kradených, případně hledaných vozidel, aby se vyloučilo, že vozidlo je hledané, popřípadě kradené. V nejbližší době by se mělo rozběhnout také přímé nabízení náhradních dílů prostřednictvím tohoto programu na internetových aukcích, což by velice zrychlilo trh s náhradními díly a otevřelo nové možnosti.

Pomocí propracovaného systému zápisu práce k jednotlivým mechanikům, je přes tento software možné sledovat výkonnost jednotlivých pracovníků. Tato funkce, je ale převážně využívána ve velkých servisech, nikoliv ve výše zmíněném. Je to z toho důvodu, že pro firmu by šlo o složité a časově náročné vyhodnocování těchto výsledků, které, jak bylo řečeno majitelem, je pro firmu s tak malým počtem zaměstnanců nevýznamné.

Změny v softwaru, popřípadě úpravy dle požadavků jsou prováděny přímo dodavatelskou firmou a to pomocí tzv. **vzdálené správy**. To znamená, že přes speciální program se programátor ze Zlína napojí přímo na daný počítač, který je kdekoliv. Díky této vzdálené správě lze potom změny provádět mimo pracovní dobu servisu, to je velice vítané. Nové instalace jsou v programu prováděny průběžně, tudíž zaručují uživatelům vždy aktuální informace. Za měsíční paušální poplatek řeší firma Teas změny vyplývající z novel zákonů, tak nové požadavky uživatelů. V průběhu běžného pracovního dne funguje tzv. horká linka, kde lze řešit komplikace a vzniklé problémy okamžitě. Co se týká povolení přístupu programátora a eventuálního zneužití dat na firemním počítači, firma nemá žádné omezení přístupu. Ten se může kdykoliv napojit na jejich počítač, pokud je zapnutý. Avšak

zaměstnancům autoservisu okamžitě naskočí na počítači ikona, že se někdo přihlásil na jejich počítač a zároveň vidí vstup na obrazovce a do systému. Povolení přístupu je možné zablokovat, ale autoservis je ve, výše zmíněné, fázi přechodu na nový software a z toho důvodu jsou skoro každý den s programátorem v kontaktu. Nemá proto smysl blokovat přístup. Navíc u počítače je neustále pracovnice, která vidí zda se někdo připojil. Pokud se chce programátor připojit na jejich počítač a provést změny apod., předem zavolá a domluví se na svolení přístupu.

V okamžiku, kdy bude software vyhovovat potřebám firmy a nebudou se v něm dále provádět různé úpravy a změny, doporučila bych majiteli, aby zablokoval povolení přístupu pro programátora. V počítači jsou uloženy důležité interní informace, které by mohly být zneužity neoprávněnou osobou. I když k této firmě má autoservis důvěru, je třeba být v této době velmi obezřetný.

4. 2 Specifika zakázkové výroby v praxi

Je zřejmé, že zakázková výroba má svá specifika. Je to dáno odlišnými preferencemi, přáními, potřebami, vkusem zákazníků a každý především disponuje s jinak velikými příjmy. Proto jsou jednotlivé zakázky od sebe rozdílné a každá je jiná, originální.

4. 2. 1 Účtování v zakázkové výrobě

Firma si na základě směrné účtové osnovy dané vyhláškou č. 500/2002 Sb. sestavila účtový rozvrh, který si upravila podle své potřeby. V něm vede veškeré účty, které bude používat. V průběhu roku si do tohoto rozvrhu může přidávat nové účty, které bude potřebovat.

Ukázky rozdělení účtů 5. účtové třídy na analytické účty:

5 – Třída 5

50 – Spotřebované nákupy

501 – Spotřeba materiálu

50101 – Pracovní ochranné prostředky

50102 – Spotřeba režijního materiálu

50103 – Drobný hmotný a nehmotný majetek
50104 – Náradí dílna
50106 – Spotřeba materiálu – emise
50107 – Spotřeba materiálu – klimatizace
50110 – Spotřeba materiálu – zakázky
50400 – Prodané zboží
50410 – Prodané zboží – maloobchod

Ukázky rozdělení účtů 6. účtové třídy na analytické účty:

6 – Třída 6
60 – Tržby za vlastní výkony a zboží
60210 – Tržby z prodeje služeb – zakázky
60220 – Tržby – emise
60400 – Tržby za zboží
60410 – Tržby za zboží – maloobchod

Z mého pohledu má autoservis 5. účtovou třídu poměrně dobře rozdělenou pomocí analytické evidence (dále jen AE). Pro potřeby firmy je toto členění nákladů vyhovující, ovšem co se týká rozdělení účtů 6. účtové třídy, zde by mohlo být podrobnější členění výnosů podle jednotlivých druhů činností. V této účtové třídě firma nemá až tak propracované podrobné členění výnosů. Firma zde účtuje prakticky veškeré činnosti na několika málo analytických účtech. Bylo by dobré přidat do účtového rozvrhu další účty (podrobnější AE). Pak by měl majitel firmy dobrý přehled o výnosnosti jednotlivých činností.

Majitelem bylo řečeno, že na účet 60210 se účtují veškeré zakázky z toho důvodu, že by to bylo velice náročné všechny zakázky podrobně členit. Je to prý nemožné a časově hodně náročné. Navíc paní účetní se moc neorientuje v automobilové problematice, a proto většinou nerozezná z faktur, které dostane, o jakou činnost se jedná.

Všechny faktury se tedy účtují na účet 60210, popř. měření emisí zaúčtuje na účet 60220, protože k této činnosti je přímo na faktuře napsaný text měření emisí. Na ostatní faktury se píše materiál, a na co byl použit např.: převodový olej, měděná podložka, olejový filtr atd. – výměna oleje v motoru, olejového a vzduchového filtru. A právě z takového zápisu paní účetní nerozezná, zda se jedná o běžnou opravu nebo záruční opravu.

Myslím si, že by bylo dobré, aby pracovnice, která vystavuje faktury na provozovně, napsala do poznámky na faktuře, o jakou činnost se jedná. Pak nebude problém pro paní účetní rozpoznat, o jaký druh výkonu jde a bude možné přidat další analytické účty. Firmě autoservis Nečas bych doporučila níže uvedenou analytickou evidenci výnosů podle jednotlivých druhů činností, které jsem po konzultaci s majitelem a paní účetní vybrala.

Návrh na nové rozčlenění 6. účtové třídy:

6 – Třída 6

60 – Tržby za vlastní výkony a zboží

60000 – Tržby za vlastní výkony a zboží

60210 – Tržby z prodeje služeb – zakázky

60211 – Tržby z prodeje služeb – garanční opravy

60212 – Tržby z prodeje služeb – běžné servisní prohlídky a opravy

60213 – Tržby z prodeje služeb – ČEZ

60214 – Tržby z prodeje služeb – specifické zakázky

60220 – Tržby – emise

60410 – Tržby za zboží – maloobchod

6. účtovou třídu jsem rozšířila o účet 60211, 60212, 60213 a 60214. Na účtu 60210 zůstanou opravy vozidel po haváriích a rychloservis. Je to proto, že tyto činnosti se neprovádí v tak velké míře a není tedy důvod, aby se účtovaly na samostatné účty. Účet 60213 je zařazen z důvodu toho, že autoservis poměrně často spolupracuje s touto společností. Externí účetní mi sdělila, že účetní software umožňuje další rozšíření analytické evidence výnosových účtů. Přechod na nové analytické členění bych firmě doporučila od nového roku.

Je důležité mít na paměti, že struktura vykonaných činností se v průběhu roku mění. Závisí to na nejrůznějších okolnostech jako je počasí, roční období apod. Například počet oprav klimatizací se rapidně zvýší s nástupem letních dnů a opravy vozidel po havárii se dají předpokládat v zimních měsících.

Členění nákladů a výnosů za srpen 2009

Na základě nově navrhnutého účtového rozvrhu jsem provedla rozpis jednotlivých vydaných faktur na nové analytické účty. Při porovnání původního členění nákladů a výnosů

za srpen 2009 s nově navrhnutým členěním položek za stejné období, budou znázorněny výnosy podle jednotlivých druhů činností. Majitel tak může přehledně vidět jednotlivé činnosti a jejich podíl na výnosech, které mu přinášejí. Oba výkazy jsou zjednodušeny pro potřeby srovnání podle jednotlivých druhů činností. Vydané faktury byly na základě nového účtového rozvrhu rozúčtovány na příslušné výnosové účty.

Tab. 4. 1: Členění nákladů a výnosů při stávající AE výnosů za srpen 2009 (údaje jsou uvedeny v Kč)

NÁKLADY			VÝNOSY		
číslo účtu	název	částka	číslo účtu	název	částka
50	spotřebované nákupy	Σ 161 515	60	tržby za vlastní výkony a zboží	Σ 264 302
501	spotřeba materiálu	12 487	60210	tržby z prodeje služeb - zakázky	232 736
50104	nářadí dílna	6 843	60220	tržby - emise	900
50110	spotřeba materiálu - zakázky	123 924	60410	tržby za zboží - maloobchod	30 666
502	spotřeba energie	9 244			
50410	prodané zboží - maloobchod	9 017			
51	služby	Σ 10 129			
518	ostatní služby	10 129			
52	osobní náklady	Σ 128 155			
52100	mzdové náklady	100 900			
524	zákonné soc. pojištění	24 877			
527	zákonné soc. náklady	2 378			
56	finanční náklady	Σ 9 123			
56200	úroky	48			
568	ostatní finanční náklady	9 075			
Náklady celkem		308 922	Výnosy celkem		264 302

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4. 2: Členění nákladů a výnosů při zavedení AE výnosů za srpen 2009 (údaje jsou uvedeny v Kč)

NÁKLADY			VÝNOSY		
číslo účtu	název	částka	číslo účtu	název	částka
50	spotřebované nákupy	Σ 161 515	60	tržby za vlastní výkony a zboží	Σ 264 302
501	spotřeba materiálu	12 487	60210	tržby z prodeje služeb - zakázky	5 945
50104	nářadí dílna	6 843	60211	tržby z prodeje služeb – garanční opravy	54 303
50110	spotřeba materiálu - zakázky	123 924	60212	tržby z prodeje služeb – běžné servisní prohlídky a opravy	124 542
502	spotřeba energie	9 244	60213	tržby z prodeje služeb – ČEZ	10 471
50410	prodané zboží - maloobchod	9 017	60214	tržby z prodeje služeb – specifické zakázky	37 475
51	služby	Σ 10 129	60220	tržby - emise	900
518	ostatní služby	10 129	60410	tržby za zboží - maloobchod	30 666
52	osobní náklady	Σ 128 155			
52100	mzdové náklady	100 900			
524	zákonné soc. pojištění	24 877			
527	zákonné soc. náklady	2 378			
56	finanční náklady	Σ 9 123			
56200	úroky	48			
568	ostatní finanční náklady	9 075			
Náklady celkem		308 922	Výnosy celkem		264 302

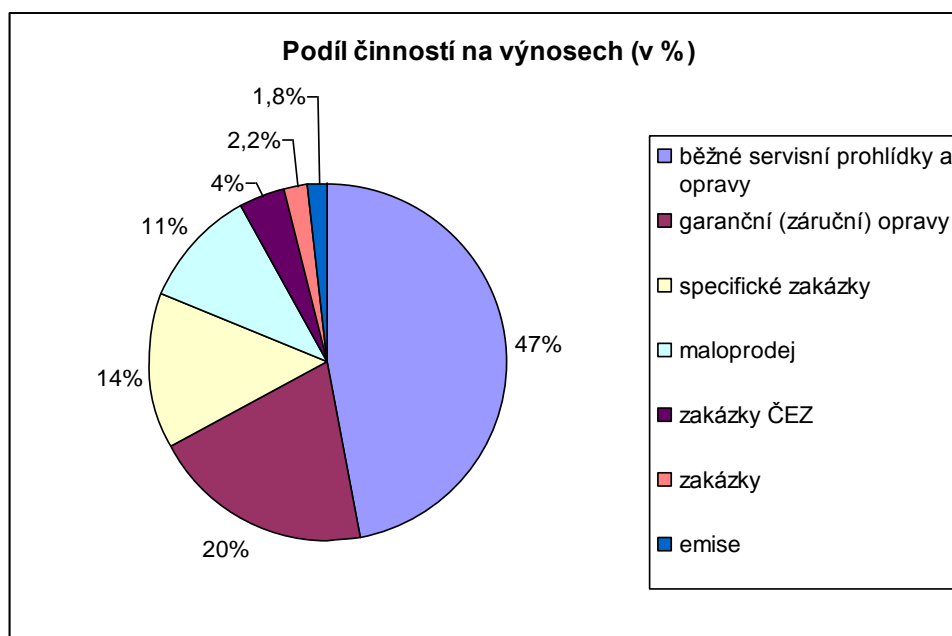
Zdroj: vlastní zpracování

Jak je patrné z předchozí tabulky, za měsíc srpen přichází nejvíce tržeb do firmy z běžných servisních prohlídek a oprav. Z takto rozčleněných výnosových účtů získá majitel podrobnější přehled o výnosech z jednotlivých činností. Naproti tomu ze starého způsobu účtování měl k dispozici pouze tři údaje o výnosech. Takto může dobře vidět podíl

jednotlivých činností na celkových výnosech. Výsledek hospodaření za srpen 2009 sice vyšel ztrátový, avšak z podkladů, do kterých jsem měla možnost nahlédnout v dalších měsících již tomu tak nebylo a autoservis byl ziskový. Výsledek hospodaření však není pro tuto diplomovou práci až tak podstatný. Důležité je zpřehlednění výnosů pro potřeby autoservisu.

Jak už ale bylo zmíněno, struktura výnosů se bude obměňovat v závislosti na různých faktorech. Avšak v hlavních činnostech servisu – běžné servisní prohlídky a garanční opravy se výnosy razantně měnit nebudou. Nárůst výnosů z oprav vozidel po havárii by mohl nastat v zimním období a naopak tendenci růstu výnosů z oprav klimatizací by se objevil začátkem letní sezóny.

Graf 4. 1: Podíl jednotlivých činností na výnosech (srpen 2009)



Zdroj: vlastní zpracování

4. 2. 2 Kalkulace zakázek

V současné době hrají kalkulace čím dál větší úlohu. Časově a finančně náročnější opravy se neobejdou bez předběžné kalkulace. Autoservis má dva typy kalkulací. První typ je prováděn pro vozidla po havárii. Druhý typ je sestavován v menší míře, pro běžné opravy. Také jejich zápis je rozdílný. Dříve se kalkulace pro běžné opravy zapisovaly pouze ručně na

papír, který se potom předal zákazníkovi. Velkou nevýhodou tohoto systému byla ztráta informací v okamžiku předání papíru s kalkulací zákazníkovi. Neprováděl se totiž žádný opis a kalkulace opravy se tedy nedaly nikde na firmě dohledat.

Postupem času se začaly psát kopie kalkulací, které pak zůstávaly na firmě. Kopie se ovšem psaly také ručně na papír, což bylo časově značně zdlouhavé. S přechodem na psaní zakázek v počítači, vznikla možnost zapisovat kalkulace přímo do programu NEVIS, což značně zjednodušilo práci při kalkulaci zakázek. Navíc přijaté opatření vedlo k větší přehlednosti. Jednotlivé kalkulace byly zapisovány přímo ke konkrétnímu zákazníkovi a konkrétnímu automobilu.

Tento systém se v určité obměně zachoval i při přechodu na nový počítačový program CARIS. Pro každé vozidlo je založena karta, kde se kromě jména zákazníka, zapisují veškeré kalkulace pro běžné opravy.

Naproti tomu kalkulace vozidel po havárii jsou v mnoha případech poměrně většího rozsahu finančního i časového. Proto se zapisují speciálně do počítače, ne však do nového počítačového programu, ale do textových dokumentů. Následně se tisknou ve dvou vyhotoveních. První je zakládáno na firmě a druhá kopie je předána fyzicky nebo e-mailem zákazníkovi.

Sestavování kalkulací

U obou typů kalkulací je nutné nejprve převzít cenu materiálu z ceníku firmy, který je nezbytný k této opravě a následně práci potřebnou pro vykonání opravy. **Materiál** nutný pro kalkulaci opravy lze rozkódovat podle výrobního identifikačního čísla karosérie vozidla, ve speciálním počítačovém programu.

Každý náhradní díl má své objednávací číslo, na základě kterého je možné zjistit cenu na českém trhu, přes aktuální on-line ceník. Na základě objednávacího čísla (tzv. originální reference) lze celkem bez problému určit, zda k tomuto číslu lze objednat kvalitativně rovnocenný náhradní díl, vyrobený náhradními výrobci a určených pro tzv. after market.

U běžných servisních oprav je možné téměř do detailu vypsát všechny náhradní díly nezbytné pro opravu a kalkulaci. Naproti tomu u kalkulace oprav vozidel po havárii, nelze přesně, bez bližšího ohledání, určit všechny potřebné náhradní díly. Z tohoto důvodu je kalkulace vozidla po havárii velmi nepřesná a v kalkulaci je uváděna poznámka, podle které jsou zákazníci upozorňováni, že výsledná cena opravy se může lišit. A to z důvodu neustálé se měnícího kurzu eura (vliv na cenu náhradních dílů), tak z důvodu toho, že přesnou cenu opravy lze určit až při opravě samotné. Odhad předběžné kalkulace se může lišit zhruba kolem 10 %.

Pracovní pozice (vykonaná práce) uváděné na kalkulacích se liší podobně jako u materiálu. Na rozdíl od materiálu, se kalkulace pracovních pozic neuvádí podle tabulkových hodnot, ale dle zvyklostí ve firmě. (např.: jestliže na výměnu oleje a olejového filtru potřebuje firma běžně půl hodiny, pak i do kalkulace se započítává již zmíněná půl hodina). U běžných servisních oprav lze přesně stanovit délku vykázané práce. Avšak u oprav vozidel po havárii lze délku pracovních pozic opět vykázat pouze přibližně. Existují normy, které udávají časovou náročnost jednotlivých úkolů. Autoservis se, ale těmito normami neřídí, protože ve skutečnosti mají úkony jinou časovou náročnost. Firma na základě svých dlouholetých zkušeností ví, jak jsou jednotlivé činnosti časově náročné.

Kromě pracovních pozic firmy je nutno do kalkulací po havárii započítat také **opravy na laku** vozidla, popřípadě **klempířské práce**. Tyto dvě položky jsou nakupovány jako externí a jejich kalkulace jsou velice nepřesné a předběžné. Do výsledné faktury se tyto práce většinou přefakturovávají přímo.

Vzhledem ke stále stoupajícím nákladům firmy je nutné každoročně zvyšovat hodinovou sazbu za práci. Autoservis zvyšuje hodinovou sazbu za práci vždy k 1. 1., která platí do 31. 12. daného roku. Pro rok 2009 byla sazba 350 Kč včetně DPH a pro rok 2010 je sazba 366 Kč včetně DPH. To je jedním z důvodů, proč se kalkulace provedená na začátku roku může lišit, díky kurzu eura a rostoucím cenám náhradních dílů, od kalkulace sestavené v dalším roce. Co se týká cen náhradních dílů (originálních i neoriginálních), ty se mohou měnit prakticky i ze dne na den a existuje aktuální ceník, který si zákazník může najít na internetu. Dodávající firma má stanovené nákupní a prodejní ceny (doporučená prodejní cena), za které autoservis Nečas tyto díly prodává. Každý zákazník si tak může, přes výše zmíněný internet ověřit, jestli firma opravdu prodává za ceny, které jsou uvedeny v ceníku.

Pokud by prodávala za vyšší cenu, je pravděpodobné, že zákazník půjde do jiného autoservisu. Dodavatelská firma, poskytuje autoservisu rabat odvozený z množství nakoupeného zboží. Co se týká nedodržení prodejních cen stanovených v oficiálním ceníku pro originální i neoriginální díly, firmě nehrozí žádný sankční poplatek, pokud prodává za ceny jiné než sou uvedeny v ceníku.

4. 2. 3. Vybrané příklady kalkulací podle druhu činnosti

Firma autoservis Nečas kalkuluje zakázky následujícím způsobem. Servis nemá podrobný kalkulační vzorec. Náklady kalkuluje pouze na úrovni přímého materiálu a přímých mezd. Stanovení pracovní pozice (vykonané práce) je prováděno na základě předchozích zkušeností. Následující vybrané kalkulace za rok 2009 ukazují, jak se sestavují kalkulace zakázek v tomto servise. Ceny se také sestavují podle cen konkurence. Není proto možné, aby byla hodinová sazba za práci 500 Kč, když u konkurence se tato sazba pohybuje kolem 300 Kč až 400 Kč.

Příklad č. 9: Kalkulace běžné opravy

Nejdříve se vyplní identifikační údaje zakázky, jako je jméno zákazníka, adresa, typ vozidla a motoru, SPZ apod. Následně se přejde na kalkulaci opravy. Pokud je uváděna cena v rozmezí, do celkové ceny za kalkulace se započítává cena vyšší. Ceny jsou včetně DPH 19 %.

Tab. 4. 3: Kalkulace běžné opravy

Část vozidla	Nalezené závady, druh opravy, cena materiálu a cena celkem	Část vozidla	Nalezené závady, druh opravy, cena materiálu a cena celkem
1) ZADNÍ NÁPRAVA	rozpadená ložiska, zničená ramena	5) RUČNÍ PALIVOVÁ PUMPA	prasklá membrána pumpy - dochází k postupnému zavzdušnění palivového okruhu, prolínání nafty
oprava	výměna ložisek, čepů, poškozených ramen, těsnících gufer	oprava	výměna membrány ruční pumpy
materiál	včetně ramen cca 11 000 – 14 000 Kč (včetně práce), přesněji lze cenu určit až při rozdělení a zjištění přesnějšího stavu	materiál	300 - 1741 Kč, přesnou cenu lze určit až po rozebrání (více druhů membrán)
práce	cca 8 h (cena práce započítána výše)	práce	cca 0,5 h = 175 Kč
Celkem	cca 11 000 – 14 000 Kč	Celkem	cca 473 – 1916 Kč
2) BRZDOVÉ TRUBKY	silná koroze - velmi zeslabené stěny, hrozí prasknutí	6) ŠPATNĚ (NAKŘIVO) UMÍSTĚNÁ VAKUOVÁ PUMPA	
oprava	výměna brzdových trubek + odvzdušnění brzdového okruhu (7 m trubek, 8 ks šroubení, 1 l brzdové kapaliny)	oprava	musíme se pokusit zjistit důvod nesouososti vakuové pumpy
materiál	cca 1 000 Kč	materiál	nelze odhadnout, zatím nevíme důvod vyosení
práce	cca 4 h = 1 400 Kč	práce	předběžný odhad tak cca 2 h = 700 Kč
Celkem	cca 2 400 Kč	Celkem	cca 700 Kč
3) LANA RUČNÍ BRZDY	velmi špatný stav, špatně se vrací, silně poškozený izolační povrch	7) SILENTBLOKY STABILIZÁTORU	utržené (rozpadlé) silentbloky stabilizátoru
oprava	výměna lan ruční brzdy (jedná se o 2 ks koncových lan, středové je v pořádku)	oprava	výměna silentbloků
materiál	650 Kč	materiál	360 - 900 Kč (jsou zde speciální hliníkové držáky, které někdy bývají rozpadlé: proto to rozmezí)
práce	cca 1 h = 350 Kč	práce	cca 2 h = 700 Kč
Celkem	cca 1000 Kč	Celkem	cca 1 050 – 1 600 Kč
4) PALIVOVÉ VEDENÍ + PŘEPADY	zpuchřelé naftové přepady a poškozené palivové vedení (hadice)	8) PŘEDNÍ BRZDY	silně orzelé a povrchově velmi křivé přední brzdové kotouče, brzdí pouze asi 50 % možné brzdné plochy - malá účinnost, síla kotoučů pod minimální povolený limit
oprava	výměna naftových přepadů a palivové hadice	oprava	výměna předních brzdových kotoučů + destiček
materiál	cca 220 Kč	materiál	kotouče 1 392 Kč, desky 622 Kč, drobný materiál 100 Kč
práce	cca 1 h = 350 Kč	práce	cca 2 h = 700 Kč
Celkem	cca 570 Kč	Celkem	cca 2 814 Kč
		CELKOVÁ CENA	cca 25 000 Kč (bez písnice pro servo)
		UPOZORNĚNÍ: Celková cena opravy se může měnit (spojovací materiál, drobné komolila-ce z důvodu stáří vozidla) - jde o drobné položky které nelze předem odhadnout.	

Zdroj: vlastní zpracování

Příklad č. 10: Kalkulace opravy vozidla po havárii

Nejdříve se identifikační údaje, jako je jméno zákazníka, adresa, typ vozidla a motoru, SPZ apod. Také se zde připisuje různá upozornění například že, rozpočet opravy je proveden na základě protokolu pojišťovny a zaslaných fotografií. Vozidlo při této kalkulaci nebylo přistaveno, a proto nemohlo být důkladně ohledáno na místě technikem. Výsledná cena opravy může být pro tyto důvody rozdílná. Jedná se o rozpočet opravy s použitím originálních dílů Peugeot. Při využití dílů náhradních výrobců (replik) lze dosáhnout nižší ceny opravy (výsledná kvalita opravy a lícování jednotlivých karosářských dílů, které nemusí přesně sednout, je nižší). Následně se přejde na kalkulaci opravy.

Připisuje se také poznámka, že v případě realizace opravy, zákazník při předání opraveného vozidla hradí celkovou cenu opravy (autoservis není smluvní partner žádné pojišťovny). Před začátkem opravy může být požadována záloha na opravu.

Tab. 4. 4: Kalkulace opravy vozidla po havárii

Materiál	Ceny bez DPH
PŘEDNÍ NÁRAZNÍK	5 312 Kč
BLATNÍK PP	2 643 Kč
KAPOTA PŘEDNÍ	6 431 Kč
MASKA	1 582 Kč
SVĚTLOMET L	3 123 Kč
SVĚTLOMET P	3 123 Kč
STĚNA CHLADIČE	2 229 Kč
OČNICE P (BRÝLE)	1 417 Kč
LEPIDLO NA SKLO	780 Kč
MULTIPRIMER	160 Kč
VENTILÁTOR	1 958 Kč
CHLADIČ	3 106 Kč
ČELNÍ SKLO	4 658 Kč
TRBUKA SERVA	1 056 Kč
LIŠTA PŘEDNÍHO NÁRAZNÍKU	882 Kč
MŘÍŽKA MASKY	543 Kč
MŘÍŽKA NÁRAZNÍKU	467 Kč
NÁDOBK A OSTŘIKU	308 Kč
VÝSTUHA PŘ. NÁRAZNÍKU	853 Kč
SPODNÍ PŘÍČKA CHLADIČE	630 Kč
DALŠÍ DROBNÝ MATERIÁL (cca)	2 000 Kč
CELKEM MATERIÁL (cca)	42 666 Kč
Práce klempířské (cca)	20 000 Kč
Práce lakýrnické (cca)	12 000 Kč
Práce (cca)	4 800 Kč
CELKEM bez DPH (cca)	79 466 Kč
CELKEM včetně DPH 19 %	94 566 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Je patrné, že kalkulace provedená u běžné opravy v Příkladu č. 9 je podrobnější. Je rozepsaná, co do možná nejmenších detailů. Vychází se ze zkušeností mechanika, a také z toho, že podrobně obeznámil s technickým stavem vozidla a může podrobně určit, co je potřeba opravit popř. vyměnit. Pokud jsou například brzdové trubky ve velice špatné stavu a hrozí jejich prasknutí, mechanik už ví, že se budou muset vyměnit. Také zná přibližnou dobu opravy, úkony a všechny materiál, který bude k výměně zapotřebí.

Naopak u opravy vozidla po havárii v Příkladu č. 10 je kalkulace velice zevrubná. Je to z toho důvodu, že tyto opravy jsou velice specifické. Mechanik projde celé auto a zjistí, v jakém stavu se nachází. U menších havárií lze kalkulaci většinou poměrně dobře stanovit. Avšak u havárií většího rozsahu není mechanik schopný podrobně stanovit veškeré náhradní díly a úkony, které budou za potřebí. Je to z toho důvodu, že až při samotné opravě se přichází i na další poruchy, závady apod., které nemohly být zjištěny prvotním ohledáním. Navíc u této kalkulace nebylo vozidlo přistaveno, a tak nemohlo být patřičně ohledáno. Proto je pravděpodobné, že u tohoto druhu oprav, se bude předběžná kalkulace lišit od výsledné ceny opravy.

Vzhledem ke skutečnosti, že firma nepoužívá nejrůznější režijní přírážky k materiálu, z již výše zmíněného důvodu stanovení ceny dodavatelem a možnost kontroly ceny zákazníkem přes internet, bych tuto položku neměnila. Totéž platí i u stanovení hodinové sazby za práci. Firma si na základě zkušeností a konkurence stanovila cenu na 350 Kč s DPH na hodinu práce. V kalkulaci zakázky tedy nejsou zahrnuty žádné režijní přírážky, které by pokryly režijní náklady. Z účetních výkazů autoservisu, do kterých jsem měla možnost nahlédnout, si však firma vede velice dobře a je zisková. Rabat, který má firma na materiálu a cena práce, pokrývají veškeré další náklady na energie, nájemné, mzdy apod.

Proto po konzultaci s majitelem a možnosti nahlédnutí do účetních výkazů, nebylo zapotřebí navrhopvat režijní přírážky, protože z dlouhodobých zkušeností, dodavatelské podmínky a s ohledem na konkurenci, nemá do stávajícího způsobu sestavování kalkulací a hodinové sazby za práci smysl zasahovat.

Firma však nemá vyhotovenou žádnou vnitřní směrnici, ve které by stanovila časy na jednotlivé úkony. Existují sice normy, které tyto časová pásma udávají, jsou však nepřesné – neodpovídají skutečnosti. Autoservis se jimi proto neřídí. Na základě svých dlouholetých zkušeností už mechanici přesně vědí, kolik času je potřeba na daný pracovní úkon. Proto jsem

navrhla vnitřní směrnici, ve které by tyto časové jednotky na jednotlivé činnosti byly vypsány. Z důvodu velkého množství prováděných úkonů, jsou ve mnou vypracované směrnici uvedeny nejčastěji prováděné činnosti. Postupem času se může tato směrnice dále přizpůsobovat potřebám firmy (další úkony přidávat, měnit časová pásma apod.).

Při tvorbě a sestavování vnitropodnikové měrnice se vychází z konkrétních podmínek a zkušeností firmy. Směrnice specifikuje účetní postupy a přístupy. Musí obsahovat den nabytí účinnosti nebo platnost a podpis oprávněné osoby. Typickou směrnici je odpisový plán, způsob oceňování, inventarizace majetku a závazků apod.

Tab. 4. 5: Vnitřní směrnice autoservisu Nečas s. r. o., o časových jednotkách potřebných na jednotlivé činnosti a hodinová sazba za práci pro rok 2009

Popis činnosti	Potřebný čas k provedení
výměna oleje	1, 5 hod
výměna přední brzdové desky a kotoučů	1, 5 hod
výměna rozvodového řemene, vodící a napínací kladky, vodní pumpy	3 hod
výměna vzduchového filtru	0, 25 hod
výměna ložisek horního uložení předních tlumičů	3 hod
výměna čelního skla	4 hod
výměna vzpěry stabilizátoru	1, 5 hod
naplnění klimatizace	1, 5 hod
výměna sady spojky	8 hod
výměna lan ruční brzdy	3 hod
Hodinová sazba práce	350 Kč s DPH

Zdroj: vlastní zpracování

4. 2. 4 Zaúčtování zakázky v autoservisu

Účtovací schéma uvedené níže, představuje zaúčtování běžné opravy a měření emisí ve výkonově orientovaném účetnictví. Účetní případy jsou zachyceny v jednookruhové účetní soustavě při stávající účtové osnově v autoservise Nečas v srpnu 2009. Pro zjednodušení se

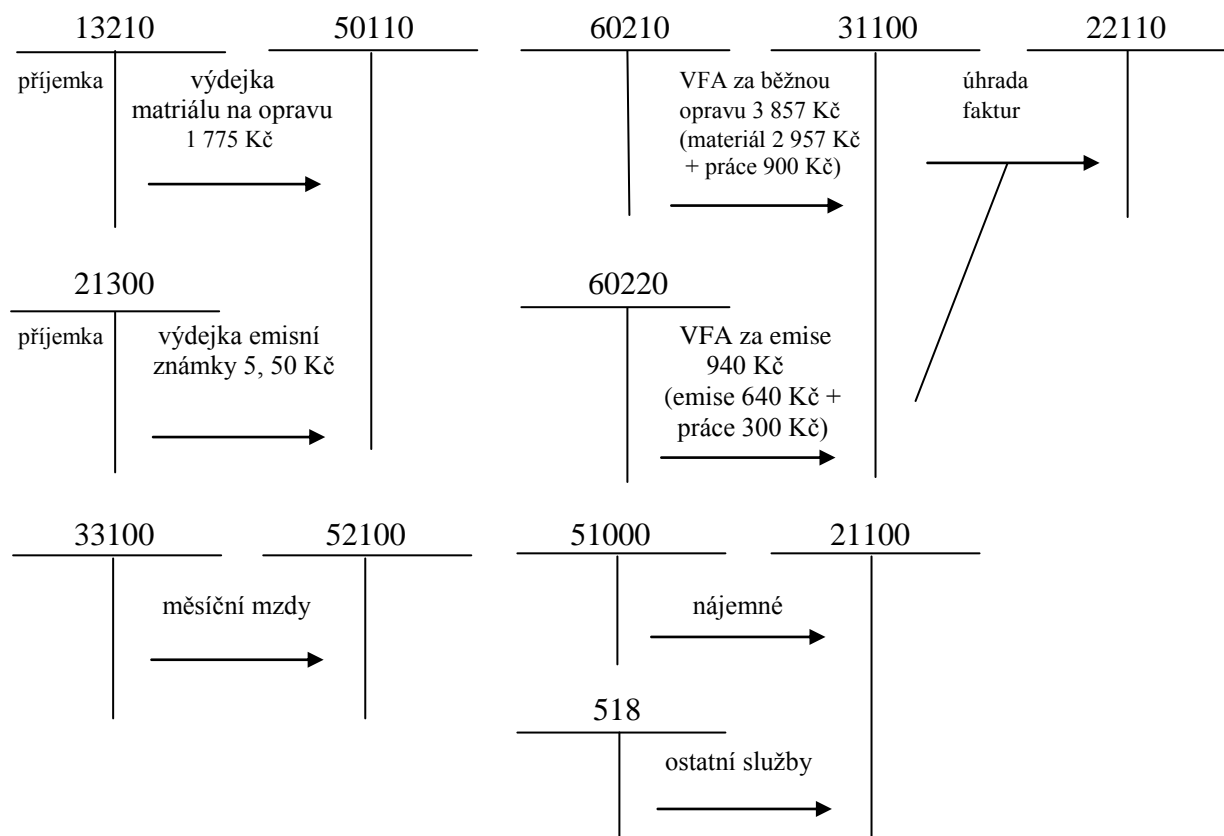
neuvažuje DPH. Na základě sestavené kalkulace se zaúčtuje potřebný materiál na příslušné nákladové účty. Následně vystavená faktura se zachytí na výnosový účet souvztažně s účtem odběratelů. Pro názornost jsou zaúčtovány i měsíční mzdy, nájemné a ostatní služby. Použité účty jsou následující:

13210 – Zboží na skladě
 23100 – Ceniny
 50110 – Spotřeba materiálu - zakázky
 60210 – Tržby z prodeje služeb – zakázky
 60220 – Tržby – emise
 31100 – Odběratelé
 22110 – Bankovní účty
 33100 – Zaměstnanci
 51000 – Služby – nájemné servis
 518 – Ostatní služby
 21100 - Pokladna

Tab. 4. 6: Kalkulace běžné opravy

Část vozidla	Nalezené závady, druh opravy, cena materiálu a cena celkem
1) MOTOR	z důvodu najetých kilometrů nutno vyměnit některé části
oprava	výměna rozvodového řemene, napínací kladky, řemen, vodní pumpa, kapalina, zátka plastová
materiál	cca 2 957 Kč
práce	cca 3 h = 900 Kč
<i>Celkem</i>	<i>cca 3 857 Kč</i>
CELKOVÁ CENA	cca 3 857 Kč
UPOZORNĚNÍ: Celková cena opravy se může měnit.	

Schéma 4. 1: Zaúčtování běžné opravy a emise



Zdroj: vlastní zpracování

4. 3 Stát se nebo nestát autorizovaným servisem v oficiální síti Peugeot

Jak bylo již bylo zmíněno na začátku této kapitoly, autoservis není v oficiální síti Peugeot ani Citroën. Dříve tomu ale bylo jinak. Firma byla součástí sítě Peugeot, která v té době spadala přímo pod mateřskou společnost Peugeot ve Francii. Zakládající smlouva mezi autoservisem Nečas a automobilkou Peugeot byla podepsána přímo v Paříži. Součástí smlouvy byly jak servisní služby, tak především prodej nových vozů. Tato spolupráce fungovala mezi roky 1991 až 1998 celkem úspěšně. Postupem času začal být prodej nových vozidel značně komplikovaný.

Automobilka se snažila rozdělit svůj vliv a přenést pravomoce přímo do jednotlivých států blíže ke svým koncesionářům. Z toho důvodu byly nuceny všechny autoservisy, které byly zahrnuty v oficiální síti Peugeot, podepsat novou koncesionářskou smlouvu se zastoupením pro ČR sídlící v Praze. V platnost začaly vstupovat nové předpisy o vybavení a postavení

autosalonů. To čítalo řádově několik milionů korun zmrazených v investicích do stavby tzv. showroomu. Další podmínkou bylo nakoupení a vystavení autosalonů určitého počtu vozidel, což přinášelo další značné investice. Navíc návratnost těchto investic byla na tehdejší dobu velice nejistá.

Na druhé straně měl prodej automobilů v tehdejší době (nedlouho po roce 1989) i svá pozitiva. V dnešní době už se dá jen stěží vybavit „hlad“ po zahraničních vozidlech. Z důvodu velmi omezeného výběru a značně nenasyceného trhu, se nemusel majitel autosalonu obávat velké konkurence. Doba, kdy automobily byly nedostatkovým zbožím a čekalo se na ně i několik měsíců je dávno pryč. Dnes je situace jiná, slevy se na zákazníka chrlí přímo od prodejců a bez nich si už dnes koupě automobilu nikdo nedokáže ani představit.

Konkurence je obrovská, zastoupení jednotlivých značek se dá nalézt v každém větším městě. Vozidlo se nemusí koupit v nejbližším autosalonu a pryč jsou doby rozsáhlých poradníků na nové vozidlo. Před finálním rozhodnutím si kupující ověří cenu automobilu, a také především výši slevy, v přinejmenším třech nebo čtyřech autosalonech. Cenovou kalkulaci je možno zaslat pohodlně e-mailem až domů. Samozřejmostí je testovací jízda a u některých prodejců lze předváděcí vozidlo zapůjčit třeba i na víkend. Prodejci se předhánějí v nabídce doplňkové výbavy, ve většině případů gratis a podporování mediálními reklamními kampaněmi se snaží získat zákazníka.

Dnešní doba se velmi liší také z pohledu trhu. Na jedné straně klesly výrazným způsobem marže z každého prodaného vozidla. Dnes se musí prodat „deset“ vozidel, aby firma dosáhla stejného zisku jako v devadesátých letech za prodej jednoho kusu. Na druhé straně klesá výrazným způsobem koupěschopnost trhu. Asi nejzásadnějším důvodem je probíhající finanční krize. Potencionální kupující neinvestují do nového vozidla své finanční prostředky hlavně z obavy z nejisté situace v dalších letech, z obavy ze ztráty zaměstnání a tím také ze ztráty zdrojů financí.

Tato situace do značné míry nahrává rozhodnutí, proč opustit prodej nových vozidel a ponechat si pouze „servisování ojetých“ vozidel. Zmíněný autoservis se vydal přesně touto cestou. Opustil prodej nových vozidel a ponechal si pouze servisní služby. Jelikož vystoupil také z oficiální sítě autorizovaných servisů, může si dovolit zcela dle svých představ nastavit své

podmínky včetně ceny za hodinovou sazbu, ceny a dodavatele náhradních dílů a v neposlední řadě také značky automobilů, které bude opravovat.

V případě autorizovaných servisů nastává problém s přesným stanovením ceny a to ve všech oblastech České republiky. V okolí velkých měst se tato podmínka jako problém nejeví, ale v oblastech s vysokou nezaměstnaností a nižší životní úrovní, se takto omezované autoservisy připravují o část potencionálních zákazníků. Autoservis Nečas si své hodinové kalkulace vytváří podle vlastních představ a upravuje je dle potřeb okolí a potencionálních zákazníků. Stejná výhoda se projevuje i v případě cen náhradních dílů, protože autoservisy v oficiálním zastoupení, mohou používat pouze originální náhradní díly pocházející přímo z dané automobilky. U autoservisů, které nejsou součástí oficiální sítě, je situace odlišná. Zde si může přímo majitel nebo firma vybrat, zda bude svým zákazníkům nabízet originální autodílny nebo zda jim popřípadě jako alternativu nabídne neoriginální náhradní díly, kvalitativně rovnocenné s originálními náhradními díly. Nejen autoservis, ale i zákazník má v tomto případě mnohem více možností, jak se rozhodnout a většinou se jedná také o cenové alternativy oprav, což většina zákazníků ocení velice kladně.

Jelikož dnešní doba spěje spíše ke zdrženlivosti v oblasti nových investic, nahrává tato situace právě autoservisům, které se zabývají opravou starších vozidel. Přestože ceny nových automobilů jsou stlačeny téměř na minimum a prodejci se předhánějí ve zvýhodněných nabídkách, prodej nových automobilů zaznamenal pokles. Naopak navýšení proběhlo u oprav starších vozidel, jelikož většina zákazníků je nucena vozidlo používat téměř denně. Tím pádem je nezbytné provést alespoň nejnutnější opravy a údržbu.

Celkově lze říci, že trendem do budoucna je zvyšování počtu automobilů nejen ve světě, ale také v jednotlivých státech a v jejich rodinách, což ukazuje na zajištěnou budoucnost autoservisů. Dalším faktem, který podporuje teorii rozvíjení autoservisů je odlišná mentalita českých zákazníků. Z důvodu nedostatku financí se v naší republice příliš neuchytil systém výměny automobilů jako například u našich sousedů v Německu. Zde je velice časté, že zákazník si po ukončení leasingu svého vozidla bere okamžitě protiúctem nové vozidlo, které zase splácí. Tak se tento proces neustále cyklicky opakuje, což v české republice není příliš zavedené.

5 Závěr

Cílem diplomové práce bylo obecné vymezení manažerského, vnitropodnikového a finančního účetnictví. Zaměřením se na koncepce vnitropodnikového účetnictví, a dále řešení zakázkové výroby ve vybrané společnosti, autoservisu Nečas s. r. o. Vnitropodnikové účetnictví poskytuje důležité údaje pro řízení společnosti a může být koncipováno různými způsoby.

Úvodní kapitola diplomové práce se zaměřila na stručnou historii účetnictví, pojetí finančního účetnictví a daňové evidence. Zásady, pozice a úkoly manažerského účetnictví a jeho hlavních větví, jako je vnitropodnikové účetnictví, kalkulace, rozpočetnictví. V závěru první kapitoly bylo provedeno srovnání manažerského a finančního účetnictví.

V teoretické části byly charakterizovány koncepce vnitropodnikového účetnictví. Základní rysy, vedení, účtování v jednookruhovém a dvoukruhovém účetnictví. Následně se diplomová práce zaměřila na pojetí odpovědnostně a výkonově orientovaného účetnictví, jejich znaky, vedení a účtování. Byla také popsána zakázková výroba a její specifika.

V závěrečné praktické části byla předvedena zakázková výroba ve vnitropodnikovém účetnictví ve vybrané společnosti. Jednalo se o autoservis. Byly zde vymezeny jednotlivé druhy činností, způsob vedení účetnictví a účetní software, zaúčtování zakázek a provedení kalkulace zakázek. Společnosti byl navrhnout nový účtový rozvrh, který by měl lépe rozklíčovat výnosy pomocí zavedení nových analytických účtů podle jednotlivých činností, což poskytne podrobnější údaje o struktuře výnosů majiteli firmy.

Bylo také zjištěno, že společnost má stanovený kalkulační vzorec na úrovni přímého materiálu a mezd. Nemá však stanoveny žádné režijní přírážky k materiálu nebo hodinové sazby za práci. Po prodiskutování s majitelem a možnosti nahlédnutí do účetních výkazů, nebylo zapotřebí navrhovat režijní přírážky, protože z dlouhodobých zkušeností majitele, dodavatelské podmínky a s ohledem na konkurenci, nemá do stávajícího způsobu sestavování kalkulací a hodinové sazby za práci smysl zasahovat. Zisk firmy stačí na pokrytí veškerých režijních nákladů i neplánovaných výdajů. Autoservisu byla zároveň navržena vnitřní směrnice o časových jednotkách potřebných na jednotlivé činnosti a hodinové sazby za práci, kterou do té doby firma neměla stanovenou.

Seznam použité literatury

Odborné knihy:

FIBÍROVÁ, J.; ŠOLJAKOVÁ, L.; WAGNER, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

HELMUT, L. *Manažerské účetnictví – teorie a praxe*. 1. vyd. českého překladu. Praha: C. H. Beck, 2005. 216 s. ISBN 80-7179-419-8.

JANOUT, J. *Náklady a hospodárnost podniku*. 1. vyd. Praha: SNTL – Nakladatelství technické literatury. 1989. 220 s. ISBN 80-03-00127-7.

KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví*. Dotisk 2. rozšířeného vydání. Praha: Management Press, 2008. 624 s. ISBN 978-80-7261-141-6.

ŠOLJAKOVÁ, L. *Manažerské účetnictví pro strategické řízení*. 1. vyd. Praha: Management Press. 2003. 146 s. ISBN 80-7261-087-2.

Právní normy:

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví

České účetní standardy pro podnikatele, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen ČÚS) č. 001 – 023

Seznam zkratek

AE	analytická evidence
D	dal
DPH	daň z přidané hodnoty
DÚS	dvouokruhová účetní soustava
hod.	hodina
hosp.	hospodářského
hot.	hotové
HS	hospodářské, hospodářská střediska
HV	hotové výrobky
JÚS	jednookruhová účetní soustava
Kč	česká koruna
kW	jednotka výkonu, kilowat
KZ	konečný zůstatek
MD	má dáti
NV	nedokončená výroba
OOU	odpovědnostně orientované účetnictví
PS	počáteční stav
PSN	předem stanovené náklady
SN	skutečné náklady
soc.	sociální
SPZ	státní poznávací značka
SÚN	spojovací účet nákladů
SÚVN	spojovací účet výnosů
tis.	tisíc
VFA	vydaná faktura
VH	výsledek hospodaření
VOÚ	výkonově orientované účetnictví
VPÚ	vnitropodnikové účetnictví
VÚD	vnitřní účetní doklad
výr.	výrobky
VZZ	výkaz zisku a ztráty

Prohlášení o využití výsledků diplomové (bakalářské) práce

Prohlašuji, že

- jsem byl(a) seznámen(a) s tím, že na mou diplomovou (bakalářskou) práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou (bakalářskou) práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová (bakalářská) práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové (bakalářské) práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové (bakalářské) práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou (bakalářskou) práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne: 30. 4. 2010

.....
jméno a příjmení studenta

Adresa trvalého pobytu studenta:

K Vápeníkám 13, Zábřeh 789 01

Seznam příloh

Příloha č. 1: Zakázkový list č. SB000843

Příloha č. 2: Kalkulace k zakázkovému listu č. SB000843

Příloha č. 3: Zakázkový list č. SB000902

Příloha č. 4: Kalkulace k zakázkovému listu č. SB000902